Application du régime fiscal dans une association

Mode d'emploi

SOMMAIRE

- Quelques définitions
- Rappels de la doctrine fiscale
- Quelques exemples choisis
- Comment se repérer au final ?

Définitions

- Association
- Réseau
- Lucratif, marchand, commercial
- utilité sociale, intérêt général
- Fiscalité
- Rescrit

Définitions (suite)

- Association
- Selon l'article 1er de la loi du 1er juillet 1901, " **l' association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun , d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices. "**

  Une association doit donc avoir un **objet désintéressé**, elle peut réaliser des bénéfices dans la mesure où cela participe à la réalisation de son objet, mais elle ne peut les partager entre ses membres .
  La formation d'une association est dominée par un **principe de liberté** : chacun peut avec un tiers consentant constituer une association. Une grande liberté est laissée à l'association pour rédiger ses statuts. Liberté d'adhésion également puisque chacun peut choisir son association et on ne peut forcer quiconque à adhérer à une association. Et enfin liberté pour l'association de choisir ses membres.

Définitions (suite)

- Réseau
- Un réseau est un groupe quelconque d'individus ou d'organisations qui, sur une base volontaire, échangent des informations et des biens ou implémentent des activités conjointement pendant que l'autonomie de l'individu reste intacte

- Le fonctionnement en réseau est une alternative au fonctionnement plus traditionnel, hiérarchisé voire pyramidal d'une structure. Les informations sont censées y circuler plus facilement sans passer obligatoirement une par " centre " décisionnel.
Actuellement, de nombreux groupements se sont créés en réseau, sans qu'il n'existe de forme unique au fonctionnement de ce réseau (voir les diverses typologies de structuration).

Définitions (suite)

- Lucratif : qui rapporte de l'argent (synonymes : fructueux, intéressant, juteux, payant, profitable, rémunérateur, rentable)
- Marchand :qui a rapport au commerce, qui est à vendre ou se vend facilement
- Commercial : qui relève du commerce, conçu dans un but lucratif

Définitions (suite)

- Utilité sociale : ensemble des besoins non pris en charge par l'Etat ou le marché
- Intérêt général : expression d'une volonté générale supérieure aux intérêts particuliers

Définitions (suite)

- Fiscalité : lois qui se rapportent à la définition des impôts
- Rescrit : acte administratif donné par écrit par une autorité dans son domaine de compétence propre, qui fournit une réponse à une question posée par une personne

La doctrine fiscale

- Rappel : TOUTE ASSOCIATION EST FISCALISEE……
- ……mais pas de la même façon !
- Deux types d'impôts concernent les associations :
  - Les impôts non commerciaux
  - Les impôts commerciaux

La doctrine fiscale (suite)

- Les impôts non commerciaux
- - la taxe d'habitation
- - les impôts sur les produits financiers
- - la taxe sur salaires
- - la cotisation formation professionnelle
- - la CSG / CRDS…..

La doctrine fiscale (suite)

- Les impôts commerciaux
- - la TVA
- - l'Impôt sur les sociétés (I.S.)
- - la taxe professionnelle
- - la taxe d'apprentissage
- - diverses taxes en fonction du secteur d'activités

La doctrine fiscale (suite)

1. Les associations visées par la loi de 1901 ainsi que les congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise (désignés sous le terme « organismes sans but lucratif » ou « organismes » dans la présente instruction) ne sont, en principe, pas soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée). Seul l'exercice d'une activité lucrative peut remettre en question le bénéfice de ces exonérations.

2. Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite, **pour chaque activité réalisée par l'organisme**, suivant les principes énoncés dans l'instruction 4 H–5-98 du 15 septembre 1998 et confirmés par le Conseil d'Etat (notamment dans sa décision du 1er octobre 1999, Req n° 170289, Association Jeune France).

La doctrine fiscale (suite)

1ère étape : Examen du caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme.

Si le caractère intéressé de la gestion est avéré, l'organisme est soumis aux impôts commerciaux.

Dans le cas contraire, il convient de passer à la deuxième étape.

2ème étape : Examen de la situation de l'organisme au regard de la concurrence.

L'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ?

Il faut distinguer deux hypothèses :

- l'activité de l'organisme ne concurrence aucune entreprise : dans cette hypothèse, l'activité de l'organisme n'est pas lucrative et elle n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux.

- l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise (du secteur lucratif) : dans cette hypothèse, **l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative**.

Il convient en effet d'examiner si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif.

3ème étape : Examen des conditions d'exercice de l'activité.

La comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée à l'aide d'un faisceau d'indices. Cette méthode, dite « des 4 P », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Au terme de cette troisième étape, seuls les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'ils concurrencent, sont soumis aux impôts commerciaux.

La doctrine fiscale (suite)

Modalités de détermination du caractère lucratif ou non des activités d'un organisme sans but lucratif

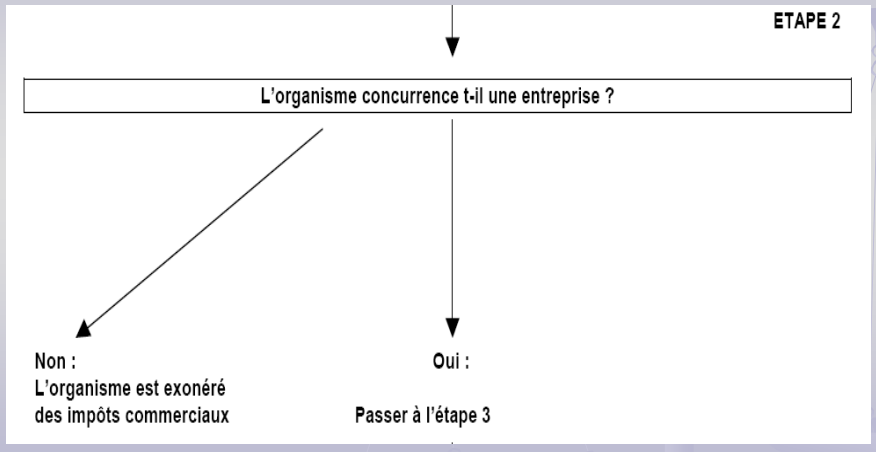
ETAPE 1

La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?

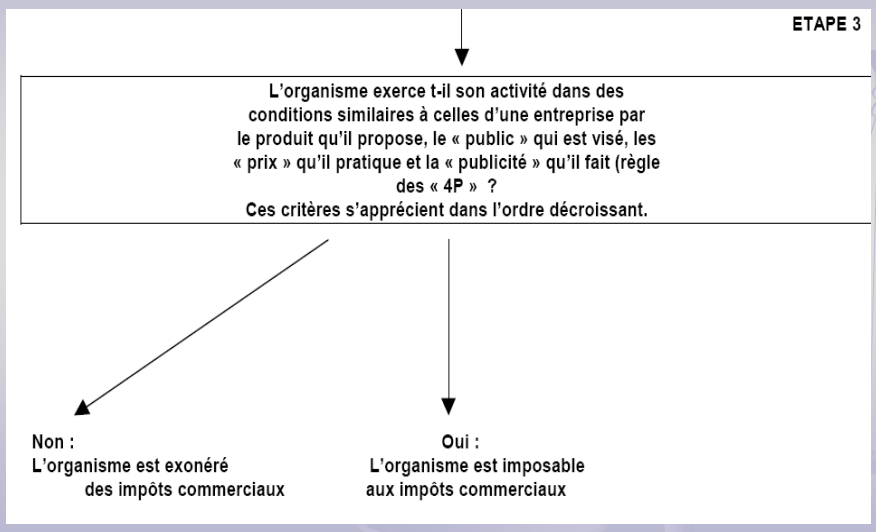
Non :
L'organisme est imposable aux impôts commerciaux

Oui :
Passer à l'étape 2

La doctrine fiscale (suite)



La doctrine fiscale (suite)


ETAPE 3
L'organisme exerce t-il son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise par le produit qu'il propose, le « public » qui est visé, les « prix » qu'il pratique et la « publicité » qu'il fait (règle des « 4P » ?
Ces critères s'apprécient dans l'ordre décroissant.
Non :
L'organisme est exonéré
des impôts commerciaux
Oui :
L'organisme est imposable
aux impôts commerciaux

La doctrine fiscale (suite)

CHAPITRE 1 : CARACTERE INTERESSE OU DESINTERESSE DE LA GESTION

13. Pour ne pas être soumis aux impôts commerciaux, les organismes sans but lucratif doivent avoir une gestion désintéressée.

14. Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme est avéré si les conditions suivantes sont remplies :

- l'organisme est géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

- l'organisme ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelle que forme que ce soit ;

- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

15. Toutefois, la rémunération de certains dirigeants ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion si certaines conditions sont remplies.

16. Pour l'appréciation de l'ensemble de ces conditions, il convient d'examiner :

- la rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme ;
- les autres avantages procurés aux dirigeants ;
- les prélèvements effectués sur les ressources ;
- l'attribution de parts d'actif.

La doctrine fiscale (suite)

CHAPITRE 2 : L'ORGANISME CONCURRENCE UNE ENTREPRISE

Section 1 : En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté que si celui-ci concurrence des organismes du secteur lucratif

56. La situation de l'organisme s'apprécie **concrètement** par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, **dans le même secteur**.

57. L'appréciation de la concurrence ne s'effectue donc pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives...) mais à l'intérieur de ces catégories. C'est à un niveau fin que l'identité d'activités doit être appréciée.

58. Ainsi, les activités de tourisme s'adressant aux enfants ne présentent pas un caractère identique à celles qui s'adressent aux étudiants ou aux familles. De même, des compétitions de sports différents ne sont pas des spectacles comparables. Il n'y a pas non plus concurrence entre un organisme qui organise des spectacles de variétés musicales et un théâtre. Enfin, un organisme, lucratif ou non, dont l'activité consiste en l'enseignement d'une discipline sportive ne fait, a priori, pas de concurrence à un autre organisme qui se borne à donner en location le matériel nécessaire à l'exercice de ce sport.

En définitive, la question qu'il convient de se poser est de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. Cet élément s'apprécie en fonction de la situation géographique de l'organisme.

La doctrine fiscale (suite)

Section 2 : L'organisme concurrence une entreprise et ses conditions de gestion sont similaires

59. Le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur lucratif ne conduit pas ipso facto à le soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, les conditions dans lesquelles le service est accessible, ainsi que les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité.

60. Ainsi, pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise, il faut examiner successivement les critères suivants selon la méthode du faisceau d'indices : le "Produit" proposé par l'organisme, le "Public" bénéficiaire, les "Prix" qui sont pratiqués, et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Ces critères n'ont pas tous la même importance. L'énumération qui précède les classe en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder. Par exemple, le critère de la « Publicité » ne peut à lui seul permettre de conclure à la lucrativité d'un organisme. A l'inverse, une attention toute particulière doit être attachée aux critères de l'utilité sociale ("Produit" et "Public") et de l'affectation des excédents.

61. En outre, il est rappelé qu'il n'est pas exigé que tous les critères soient remplis pour que les conditions d'exercice soient considérées comme différentes de celles des entreprises du secteur lucratif (méthode dite du faisceau d'indices).

La doctrine fiscale (suite)

A. LE "PRODUIT"

62. Est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante.

63. Certaines administrations, notamment celles de l'Etat, ont mis en place des procédures de reconnaissance ou d'agrément des organismes sans but lucratif qui, agissant dans leur secteur d'intervention, peuvent contribuer à l'exercice d'une mission d'intérêt général, voire de service public. Dès lors que ces agréments prennent en compte la nature du besoin à satisfaire et les conditions dans lesquelles il y est fait face, ils peuvent contribuer à l'appréciation de l'utilité sociale d'un organisme.

Cela étant, les relations avec des organismes publics et les procédures d'agrément visées à l'alinéa précédent constituent un **élément qui n'est ni nécessaire ni suffisant** pour établir ce caractère d'utilité sociale.

B. LE "PUBLIC" BENEFICIAIRE

64. Sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, ...).

Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale. Par exemple, le fait que le public bénéficiaire nécessite un encadrement important relevant du travail d'assistance sociale dans un village de vacances contribue à l'utilité sociale de l'organisme « organisateur ».

65. Il est en outre précisé que pour l'appréciation de ce critère, il convient de se référer au public réel de l'activité concernée et non à la personne ou à l'organisme qui la finance, ni même aux bénéficiaires des excédents dégagés par l'activité.

La doctrine fiscale (suite)

Sous-section 3 : Les conditions dans lesquelles le service est accessible au public bénéficiaire (« Prix »)

69. Il convient d'évaluer si les efforts faits par l'organisme pour faciliter l'accès du public se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire. Cette condition peut **éventuellement être remplie lorsque l'organisme pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients**.

70. Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'organisme se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique[3] ; ceci suppose que l'organisme soit soumis à une tarification qui lui est propre.

Sous-section 4 : Le caractère non commercial des méthodes utilisées ("Publicité")

71. En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité.

Mais, **l'organisme peut, sans que sa non lucrativité soit remise en cause, procéder à des opérations de communication pour faire appel à la générosité publique** (exemple : campagne de dons au profit de la lutte contre les maladies génétiques).

Il peut également réaliser une information, notamment sur des sites internet, sur ses prestations sans toutefois que celle-ci s'apparente à de la publicité commerciale destinée à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

QUELQUES EXEMPLES

Section 1 : Taxe sur la valeur ajoutée

Sous-section 1 : Le cas des organismes qui rendent à leurs membres des services sportifs, éducatifs, culturels ou sociaux

92. Si ces organismes rendent des services à des tiers, il convient d'utiliser les critères exposés au Titre 1 pour apprécier si ces services sont exonérés.

En revanche, ces organismes, si leur gestion est désintéressée, sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée pour les services qu'ils rendent à leurs membres dès lors que les conditions suivantes sont cumulativement remplies (article 261-7-1°-a du C.G.I.).

A. LES SERVICES SONT RENDUS A DE VERITABLES MEMBRES

93. Sont ainsi considérées comme membres d'un organisme les personnes :

1- qui ont adhéré à l'organisme, sont personnellement titulaires du droit de participer aux assemblées générales et sont éligibles au conseil d'administration ou organe de gestion équivalent.

En ce qui concerne les mineurs, seule la condition d'adhésion à l'organisme est exigée. Les droits attachés à la qualité de membre du mineur peuvent être exercés par son représentant légal.

Les ayants droit des membres (conjoints par exemple) constituent des tiers vis-à-vis de l'organisme dès lors qu'ils n'en sont pas membres à titre personnel.

Les organismes doivent établir que les membres sont en mesure d'exercer effectivement leurs prérogatives. Ainsi, en l'absence de convocation individuelle, l'organisme devra prévoir l'insertion d'une annonce dans un journal accessible à tous, ou dans sa propre revue le cas échéant, ainsi qu'un encart dans ses locaux qui indique aux membres la date et le lieu de l'assemblée générale. **Les personnes qui adhèrent à un organisme sans but lucratif ne sont pas considérées comme des membres**, pour l'application des exonérations fiscales, parce qu'elles ne sont pas les bénéficiaires directes des prestations qui sont, en réalité, rendues à leur personnel. Bien entendu, le personnel employé par ces personnes morales n'étant pas lui-même membre de l'organisme, les prestations qui lui sont rendues ne peuvent pas bénéficier de cette exonération.

Les associations fédérées par des unions d'associations (ex. : fédération) sont considérées ainsi que leurs membres comme des membres de l'union.

2- et qui ont souscrit une adhésion présentant réellement un caractère de permanence.

QUELQUES EXEMPLES (suite)

B. ET L'ORGANISME REND DES SERVICES A CARACTERE SPORTIF, EDUCATIF, CULTUREL OU SOCIAL

95. Sont concernés les seuls services à caractère :

- sportif : enseignement de la discipline sportive, mise à disposition des installations et de matériels ou équipements nécessaires à l'exercice du sport ;

- éducatif ou culturel, tels que l'organisation de conférences, de concerts, de séances de théâtre ou de cinéma, de location de disques, de livres, etc. ;

- social, tel que le soutien à des enfants malades et à leurs parents.

96. Sont expressément exclues de l'exonération les opérations d'hébergement et de restauration, de même que l'exploitation de bars et buvettes.

En revanche, les ventes accessoires (fanions, brochures, épinglettes, articles de sport, ...) consenties aux membres dans la limite de 10 % des recettes totales bénéficient de l'exonération.

97. Enfin, pour pouvoir bénéficier de ces exonérations, l'organisme ne doit pas avoir recours à des pratiques commerciales.

Cette condition doit être appréciée avec rigueur. Ainsi, l'organisme ne doit pas procéder à une publicité de type commercial à destination de personnes non-membres pour faire connaître ses activités.

98. **Nota** : les associations qui rendent des services à leurs membres (associations dites "fermées") et qui exercent à titre principal ou accessoire une activité d'hébergement et/ou de restauration sont, au regard des dispositions de l'article 261-7-1°-a du code général des impôts, imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (et aux autres impôts commerciaux de droit commun) pour cette activité.

Mais cette activité de restauration et d'hébergement peut être exonérée des impôts commerciaux de droit commun si les conditions de l'exonération prévue à l'article 261-7-1-b du même code et exposées au titre 1 ci-dessus sont remplies. S'agissant de l'activité de restauration collective, il convient de se reporter au n° 85 de la présente instruction.

QUELQUES EXEMPLES (suite)

Sous-section 2 : Les manifestations de soutien ou de bienfaisance

99. L'article 261-7-1-c du code général des impôts exonère de taxe sur la valeur ajoutée les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, à leur profit exclusif, par les organismes désignés aux a et au b du même article, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises.

Les rémunérations versées au personnel recruté à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien qui sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 261-7-1-c du code général des impôts, sont exonérées de taxe sur les salaires en application de l'article 231 bis L du même code (cf. Documentation administrative 5-L-1322 n°s 17 à 26).

Sous-section 3 : Exonérations particulières

100. Les associations intermédiaires et les associations agréées de services aux personnes sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 261-7-1° bis et 1° ter du code général des impôts.

101. Les ventes de publications périodiques, autres que celles mentionnées à l'article 298 septies du code général des impôts, éditées par les organismes sans but lucratif sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions prévues à l'article 298 duodecies du même code.

102. Attention, les organismes sans but lucratif peuvent comme les entreprises bénéficier de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée prévue par les articles 293 B et suivants du code général des impôts (cf. B.O.I. 3 F-2-99 sur les modalités d'application de la franchise en base de droit commun).

QUELQUES EXEMPLES (suite)

104. L'article 207-1-5° bis du code général des impôts dispose que les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée aux termes de l'article 261-7-1° du même code sont également exonérées d'impôt sur les sociétés.

105. Cette exonération bénéficie aux organismes sans but lucratif dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ne constitue pas un prolongement de l'activité économique des membres et qui réalisent des opérations placées dans le champ d'application de l'article 206-1 du code précité.

Cette exonération s'applique :

- aux organismes qui rendent des services sportifs, éducatifs ou culturels à leurs membres, pour les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ;

- aux six manifestations de soutien ou de bienfaisance visées à l'article 261-7-1°-c du code général des impôts.

106. Bien que l'organisme soit exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 206-1 du code général des impôts, il demeure redevable de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206-5 du même code. Il en irait autrement si les revenus mentionnés à cet article ne pouvaient être dissociés de l'activité lucrative ainsi exonérée (cf. Documentation administrative 4-H-1372, n° 4).

QUELQUES EXEMPLES (suite)

Sous-section 2 : Organismes exonérés à raison de leur activité

I. Organismes qui organisent avec le concours des communes ou des départements des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques

107. Il s'agit des organismes qui organisent, avec le concours des communes ou des départements, des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques correspondant à l'objet défini dans leurs statuts et présentant, du point de vue économique, un intérêt certain pour la commune ou la région, qui bénéficient de l'exonération prévue à l'article 207-1-5° du code général des impôts.

108. Le bénéfice de cette exonération est sans incidence sur l'imposition des revenus fonciers, de certains revenus mobiliers ou des bénéfices agricoles visés à l'article 206-5 du code général des impôts.

109. Cette exonération est soumise au respect des conditions suivantes :

• la manifestation, quelle que soit sa dénomination, doit être largement ouverte au public, que l'accès soit payant ou non, et non réservée aux seuls professionnels s'agissant de l'organisation de foires-expositions ;

• la manifestation doit être organisée avec le concours des collectivités locales. Ce concours peut prendre diverses formes (subventions, mise à disposition de personnels, de matériels) et suppose une implication réelle de la collectivité locale dans l'organisation de la manifestation. Par exemple, une participation financière symbolique d'une collectivité territoriale ne saurait suffire à considérer cette condition comme remplie ;

• la manifestation doit présenter pour la commune ou la région un intérêt économique certain non pas tant par le public qu'elle attire ponctuellement à l'occasion de la manifestation que par la renommée qu'elle procure à la région et à ses activités. Cette condition doit bien entendu s'apprécier en fonction de l'importance de la manifestation et des collectivités locales concernées ;

• l'objet de la manifestation doit correspondre à l'objet prévu par les statuts de l'organisme.

QUELQUES EXEMPLES (suite)

CHAPITRE 2 : LA FRANCHISE DES IMPOTS COMMERCIAUX

134. La franchise des impôts commerciaux a été instituée par l'article 15 de la loi de finances pour 2000. Son seuil était alors fixé à 250 000 F (38 112 €). La loi de finances pour 2002 a rehaussé ce seuil en le portant à 60 000 €. Le seuil de 60 000 € s'applique, en matière d'IS, à compter des recettes encaissées en 2001 et en matière de taxe professionnelle à compter des impositions établies au titre de l'année 2002.

En matière de TVA, le seuil de 60 000 € s'applique aux recettes lucratives accessoires encaissées à compter du 1er janvier 2002. A cet égard, il est précisé que le deuxième alinéa de l'article 261-7.1°.b du code général des impôts, subordonne, pour l'application de cette taxe, le bénéfice de la franchise au respect du seuil de 60 000 € non seulement au titre des recettes perçues lors de l'année civile en cours mais encore au titre de celles encaissées lors de l'année précédente.[8]

137. L'application et le maintien du dispositif de la franchise des impôts commerciaux sont subordonnés au respect de trois conditions cumulatives :

- la gestion de l'organisme doit rester désintéressée ;
- les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes ;
- le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives ne doit pas excéder 60 000 €.

COMMENT SE REPERER AU FINAL ?

11. Le tableau ci dessous récapitule les différents cas d'imposition envisageables.

	Activités lucratives prépondérantes	Activités non lucratives prépondérantes	
		Recettes lucratives annuelle ≤ 60 000 € (titre 3, chapitre 2)	Recettes lucratives annuelles > 60 000 € (titre 3, chapitre 2)
Impôt sur les sociétés	Taxation de toutes les activités	Hors champ de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. Dans le champ de l'impôt sur les sociétés à taux réduit pour les revenus patrimoniaux	Taxation au choix de l'organisme de toutes les activités ou, si sectorisation, des seules activités lucratives (et des revenus patrimoniaux)
Taxe Professionnelle	Taxation des seules activités lucratives	Exonération	Taxation des seules activités lucratives
Taxe sur la Valeur Ajoutée	Taxation de toutes les activités (1)	Exonération	Taxation des activités lucratives[1] et ouverture des droits à déduction en fonction des règles applicables aux redevables partiels

COMMENT SE REPERER AU FINAL ? (suite)

Conditions d'assujettissement aux impôts commerciaux des activités d'un organisme sans but lucratif

5. Lorsqu'une activité est reconnue lucrative, elle peut néanmoins bénéficier des exonérations propres à chacun des trois impôts commerciaux dès lors qu'elle en remplit les conditions (Titre 3 – Chapitre 1).

6. L'examen de la lucrativité des activités exercées par un organisme est conduit activité par activité. Ainsi, un organisme peut se trouver en situation de non concurrence – et donc de non lucrativité - pour certaines de ses activités, et en situation de concurrence pour d'autres.

Si toutes les activités exercées par un organisme sont non lucratives, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux et ce quelque soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires. Il peut au plus être assujetti à l'impôt sur les sociétés à taux réduit sur ses revenus patrimoniaux.

Si l'organisme exerce une ou plusieurs activités lucratives en plus de ses activités non lucratives, il est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés et à la TVA pour l'ensemble de son activité. Toutefois, l'assujettissement à ces deux impôts porte au plus sur ses activités lucratives, dès lors que ses activités non lucratives sont prépondérantes. En matière d'impôt sur les sociétés, l'assujettissement des seules activités lucratives est subordonné à leur sectorisation.

COMMENT SE REPERER AU FINAL ? (suite)

Dans tous les cas, la taxe professionnelle s'applique uniquement aux activités lucratives de l'association.

Portée de la taxation en cas d'activités non lucratives prépondérantes

7. Des dispositifs limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes :

1° La franchise des impôts commerciaux (Titre 3, Chapitre 2) :

8. Les organismes sans but lucratif, quelque soit leur chiffre d'affaires global, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes ;
- l'organisme concerné exerce accessoirement des activités lucratives ;
- les recettes d'exploitation annuelles afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à 60 000 € (Titre 3 – Chapitre 2).

Il est rappelé que les recettes tirées des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, exonérées en application de l'article 261-7-1°-c du code général des impôts, ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ce seuil.

2 ° La sectorisation des activités lucratives (Titre 4, Chapitre 2)

9. Si ses activités lucratives ne sont pas prépondérantes, un organisme peut, sous certaines conditions, constituer, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, un secteur dit « lucratif » (Titre 4 – Chapitre 2). L'imposition à l'impôt sur les sociétés de droit commun porte alors sur ce seul secteur.

SOURCES

- Instruction fiscale 4 H -5-06 du 18 décembre 2006 (jointe en annexe)
- Divers rescrits fiscaux (2005 à 2008) – (joints en annexe)
- D.G.I.

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

Rescrits fiscaux

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 H-5-06

N° 208 du 18 DECEMBRE 2006

IS. TP. TVA. DISPOSITIONS DIVERSES. COLLECTIVITES AUTRES QUE LES SOCIETES. ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF.

(C.G.I., art. 206-1, 206-1 bis, 206-5, 1447)

NOR : BUD F 06 10049 J

Bureaux B 2, C 1, C 2, D 1, T 1

PRESENTATION

Le régime fiscal applicable aux organismes sans but lucratif (associations régies par la loi du 1er juillet 1901, congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise) a été profondément renouvelé par la publication de l'instruction 4 H-5-98.

La présente instruction a pour objet de présenter dans un document unique le régime fiscal d'ensemble de ces organismes tel qu'il a été défini par cette instruction ainsi que par les instructions 4 H-1-99, 4 H-3-00, 4C-2-00 et 4 H-6-01.

Cette instruction commente en outre les modifications apportées par l'article 6 de la loi de finances pour 2002 n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 et son décret d'application n° 2004-76 du 20 janvier 2004 codifié respectivement à l'article 261-7-1° du code général des impôts et à l'article 242 C de l'annexe II au code précité à la définition de la gestion désintéressée de ces organismes, et par l'article 20 de la loi de finances pour 2005 concernant l'exonération d'impôt sur les sociétés des revenus patrimoniaux des fondations reconnues d'utilité publique.

•

3 507208 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Bruno PARENT Responsable de rédaction : Brice Cantin
Impression : S.D.N.C.
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

SOMMAIRE

INTRODUCTION 1

TITRE 1 : LES CRITERES D'APPRECIATION DE LA NON LUCRATIVITE 12

CHAPITRE 1 : CARACTERE INTERESSE OU DESINTERESSE DE LA GESTION 13

Section 1 : Rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme **17**

Sous-section 1 : Les dirigeants 20

A. LA NOTION DE DIRIGEANT **20**
B. REMUNERATION OU AVANTAGES VERSES AUX DIRIGEANTS **21**

I. La transparence financière 24
II. Le fonctionnement démocratique 25
III. L'adéquation de la rémunération aux sujétions des dirigeants 26
IV. Le plafonnement de la rémunération 27

C. NOMBRE DE DIRIGEANTS POUVANT ETRE REMUNERES EN FONCTION DES RESSOURCES DE L'ORGANISME **29**

I. Montant des ressources à retenir 30
II. Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources de l'organisme 34
III. Situation des dirigeants mis à disposition 37
IV. Obligations déclaratives 39

D. CONSEQUENCES DU NON-RESPECT DE CES CONDITIONS **40**

Sous-section 2 : Les salariés 47

Section 2 : Autres avantages procurés aux dirigeants **50**
Section 3 : Prélèvement sur les ressources **53**
Section 4 : Attribution de parts d'actif **55**

CHAPITRE 2 : L'ORGANISME CONCURRENCE UNE ENTREPRISE 56

Section 1 : **En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté que si celui-ci concurrence des organismes du secteur lucratif** **56**

Section 2 : **L'organisme concurrence une entreprise et ses conditions de gestion sont similaires** **59**

Sous-section 1 : Le caractère d'utilité sociale de l'activité ("Produit" et "Public") 62

A. LE "PRODUIT" **62**

B. LE "PUBLIC" BENEFICIAIRE **64**

Sous-section 2 : L'affectation des excédents 67

Sous-section 3 : Les conditions dans lesquelles le service est accessible au public concerné ("Prix") 69

Sous-section 4 : Le caractère non commercial des méthodes utilisées ("Publicité") 71

Sous-section 5 : Le cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants 79

Sous-section 6 : Régimes spécifiques 83

A. EDITION DE REVUES **84**

B. RESTAURATION COLLECTIVE **85**

TITRE 2 : L'ORGANISME ENTRETIENT DES RELATIONS PRIVILEGIEES AVEC LES ENTREPRISES **86**

TITRE 3 : MESURES D'EXONERATION **91**

CHAPITRE 1: MESURES D'EXONERATION PROPRES A CHAQUE IMPOT 92

Section 1 : **Taxe sur la valeur ajoutée** **92**

Sous-section 1 : Le cas des organismes qui rendent à leurs membres des services sportifs, éducatifs, culturels ou sociaux 92

A. LES SERVICES SONT RENDUS A DE VERITABLES MEMBRES **93**

B. ET L'ORGANISME REND DES SERVICES A CARACTERE SPORTIF, EDUCATIF, CULTUREL OU SOCIAL **95**

Sous-section 2 : Les manifestations de soutien ou de bienfaisance 99

Sous-section 3 : Exonérations particulières 100

Section 2 : Dispositions applicables en matière d'impôt sur les sociétés **103**

Sous-section 1 : Exonération « liée » 104

Sous-section 2 : Organismes exonérés à raison de leur activité 107

I. Organismes qui organisent, avec le concours des communes ou des départements, des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques 107

II. Autres organismes 114

Sous-section 3 : Cas particulier des fondations reconnues d'utilité publique 117

I. Conditions d'application 120

II. Revenus exonérés 121

Section 3 : Dispositions applicables en matière d'imposition forfaitaire annuelle 124

Section 4 : Dispositions applicables en matière de taxe professionnelle 129

CHAPITRE 2 : LA FRANCHISE DES IMPOTS COMMERCIAUX 134

Section 1 : Conditions d'application 135

Sous-section 1 : La gestion de l'organisme doit rester désintéressée 138

Sous-section 2 : Les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes 139

Sous-section 3 : Le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives ne doit pas excéder 60 000 € 141

Section 2 : Mise en œuvre de la franchise des impôts commerciaux 145

Sous-section 1 : Caractère obligatoire du dispositif 145

Sous-section 2 : Conséquences en matière d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle 147

A. IMPOT SUR LES SOCIETES 147

I. La franchise des impôts commerciaux des activités lucratives accessoires non financières 149

II. Maintien d'un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au titre des résultats des activités financières lucratives et des participations 152

B. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE 158

Sous-section 3 : Conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée 161

Sous-section 4 : Conséquences en matière d'impôts directs locaux 163

A. CONSEQUENCES EN MATIERE DE TAXE PROFESSIONNELLE 163

I. Date d'effet de la franchise en matière de taxe professionnelle 163

II. Articulation de la franchise des impôts commerciaux et de l'exonération de six manifestations de bienfaisance ou de soutien mentionnées au c. du 1° de l'article 261.7 du code général des impôts 165

B. CONSEQUENCES EN MATIERE DE TAXE D'HABITATION 166

Sous-section 5 : Obligations comptables 167

Sous-section 6 : Obligations déclaratives 169

Section 3 : Conséquences du non-respect des conditions d'application de la franchise des impôts commerciaux 170

Sous-section 1 : Situations de non-respect des conditions d'application 170

Sous-section 2 : Conséquences en matière d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle 171

A. IMPOT SUR LES SOCIETES 171

B. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE 174

Sous-section 3 : Conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée 178

A. CONSEQUENCES DU DEPASSEMENT DU SEUIL D'APPLICATION DE LA FRANCHISE DES IMPOTS COMMERCIAUX 178

B. CONSEQUENCES DU NON-RESPECT DES CONDITIONS DE GESTION DESINTERESSEE ET DE PREPONDERANCE DE L'ACTIVITE NON LUCRATIVE 183

Sous-section 4 : Conséquences en matière d'impôts directs locaux 184

A. PRINCIPE D'IMPOSITION A LA TAXE PROFESSIONNELLE 184

B. DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION 184

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES 191

TITRE 4 : EXERCICE D'ACTIVITES LUCRATIVES ET NON LUCRATIVES : SECTORISATION ET FILIALISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES 192

CHAPITRE 1 : PRINCIPES 192

Section 1 : Impôt sur les sociétés **195**

Section 2 : Taxe sur la Valeur Ajoutée **199**

Section 3 : Taxe Professionnelle **202**

CHAPITRE 2 : LA SECTORISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS 203

Section 1 : Les conditions de la sectorisation **203**

Sous-section 1 : Les activités doivent être dissociables 206

Sous-section 2 : Les activités non lucratives doivent demeurer significativement prépondérantes 208

Section 2 : Les modalités de sectorisation **211**

Sous-section 1 : Les règles de sectorisation en matière d'impôts directs se distinguent de celles qui régissent la création de secteurs distincts d'activités en matière de TVA 211

Sous-section 2 : La mise en œuvre de la sectorisation 214

A. CREATION DU SECTEUR LUCRATIF **214**

I. Affectation des moyens d'exploitation 214

II. Etablissement d'un bilan fiscal de départ 215

1. Principes **215**

2. Cas des immeubles **220**

3. Autres immobilisations **221**

4. Traitement des provisions **223**

III. Valorisation des éléments inscrits au bilan fiscal de départ 225

IV. Détermination du résultat imposable du secteur lucratif 227

B. MODALITES D'ASSUJETTISSEMENT **229**

I. En matière d'impôt sur les sociétés 229

1. Modalités d'imposition **229**

2. Prélèvement de fonds sur le secteur lucratif **235**

3. Dispense du versement d'acompte **237**

II. En matière de taxe professionnelle 240

1. Date de début d'imposition 241
2. Détermination des bases d'imposition du secteur lucratif 242
a. Eléments d'imposition afférents au secteur lucratif 242
b. Période de référence retenue pour la détermination de la base d'imposition 243
c. Calcul des bases imposables 244
3. Effets de la suppression du secteur lucratif 245
a. La fin de la sectorisation coïncide avec la cessation de toute activité lucrative 245
b. Les conditions requises en matière d'impôt sur les sociétés pour sectoriser l'activité ne sont plus remplies 246
4. Dégrèvements 247
a. Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée 247
b. Dégrèvement pour réduction d'activité 248
b. Dégrèvement pour cessation d'activité 249
5. Obligations déclaratives 250

III. En matière de taxe d'habitation 251
IV. Imposition forfaitaire annuelle 252

CHAPITRE 3 : LA FILIALISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES 253

Section 1 : Conséquences sur le régime fiscal de l'organisme 254

Sous-section 1 : Une gestion patrimoniale qui ne remet pas en cause le caractère non lucratif général de l'organisme 255
Sous-section 2 : Une gestion active de la filiale qui permet la création d'un secteur imposable sans remise en cause de la non lucrativité de tout l'organisme 259
Sous-section 3 : Des relations privilégiées avec la filiale qui entraînent la lucrativité de l'ensemble de l'organisme 265

Section 2 : Les modalités de la filialisation 268

Sous-section 1 : Régime fiscal de l'opération d'apport partiel d'actif 268

A. IMPOT SUR LES SOCIETES 271

I. Cas général 271
II. Filialisation des activités du secteur lucratif 272

1. Principe : Imposition des bénéfices réalisés par l'activité apportée 272

2. Régime spécial des fusions **274**

B. DROITS D'ENREGISTREMENT **278**

Sous-section 2 : Taxe professionnelle 279

A. MODALITES D'IMPOSITION DE LA FILIALE **280**

I. Création d'une société nouvelle 280
II. Apport à une société préexistante 281

B. CONSEQUENCES AU REGARD DE L'ORGANISME MERE **282**

TITRE 5 : PRECISIONS DIVERSES **285**

Annexe

INTRODUCTION

1. Les associations visées par la loi de 1901 ainsi que les congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise (désignés sous le terme « organismes sans but lucratif » ou « organismes » dans la présente instruction) ne sont, en principe, pas soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée). Seul l'exercice d'une activité lucrative peut remettre en question le bénéfice de ces exonérations.

Détermination du caractère lucratif des activités d'un organisme sans but lucratif

2. Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite, **pour chaque activité réalisée par l'organisme**, suivant les principes énoncés dans l'instruction 4 H–5-98 du 15 septembre 1998 et confirmés par le Conseil d'Etat (notamment dans sa décision du 1er octobre 1999, Req n° 170289, Association Jeune France).

3. Cette démarche, détaillée dans un schéma au paragraphe 11, est la suivante (Titre 1).

1ère étape : Examen du caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme.

Si le caractère intéressé de la gestion est avéré, l'organisme est soumis aux impôts commerciaux.

Dans le cas contraire, il convient de passer à la deuxième étape.

2ème étape : Examen de la situation de l'organisme au regard de la concurrence.

L'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ?

Il faut distinguer deux hypothèses :

- l'activité de l'organisme ne concurrence aucune entreprise : dans cette hypothèse, l'activité de l'organisme n'est pas lucrative et elle n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux.

- l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise (du secteur lucratif) : dans cette hypothèse, **l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative**.

Il convient en effet d'examiner si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif.

3ème étape : Examen des conditions d'exercice de l'activité.

La comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée à l'aide d'un faisceau d'indices. Cette méthode, dite « des 4 P », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Au terme de cette troisième étape, seuls les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'ils concurrencent, sont soumis aux impôts commerciaux.

4. Toutefois, ces critères ne s'appliquent pas aux organismes qui exercent leur activité au profit d'entreprises et qui sont, de ce fait, imposables aux impôts commerciaux (Titre 2).

Conditions d'assujettissement aux impôts commerciaux des activités d'un organisme sans but lucratif

5. Lorsqu'une activité est reconnue lucrative, elle peut néanmoins bénéficier des exonérations propres à chacun des trois impôts commerciaux dès lors qu'elle en remplit les conditions (Titre 3 – Chapitre 1).

6. L'examen de la lucrativité des activités exercées par un organisme est conduit activité par activité. Ainsi, un organisme peut se trouver en situation de non concurrence – et donc de non lucrativité - pour certaines de ses activités, et en situation de concurrence pour d'autres.

Si toutes les activités exercées par un organisme sont non lucratives, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux et ce quelque soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires. Il peut au plus être assujetti à l'impôt sur les sociétés à taux réduit sur ses revenus patrimoniaux.

Si l'organisme exerce une ou plusieurs activités lucratives en plus de ses activités non lucratives, il est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés et à la TVA pour l'ensemble de son activité. Toutefois, l'assujettissement à ces deux impôts porte au plus sur ses activités lucratives, dès lors que ses activités non lucratives sont prépondérantes. En matière d'impôt sur les sociétés, l'assujettissement des seules activités lucratives est subordonné à leur sectorisation.

Dans tous les cas, la taxe professionnelle s'applique uniquement aux activités lucratives de l'association.

Portée de la taxation en cas d'activités non lucratives prépondérantes

7. Des dispositifs limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes :

1° La franchise des impôts commerciaux (Titre 3, Chapitre 2) :

8. Les organismes sans but lucratif, quelque soit leur chiffre d'affaires global, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes ;
- l'organisme concerné exerce accessoirement des activités lucratives ;
- les recettes d'exploitation annuelles afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à 60 000 € (Titre 3 – Chapitre 2).

Il est rappelé que les recettes tirées des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, exonérées en application de l'article 261-7-1°-c du code général des impôts, ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ce seuil.

2 ° La sectorisation des activités lucratives (Titre 4, Chapitre 2)

9. Si ses activités lucratives ne sont pas prépondérantes, un organisme peut, sous certaines conditions, constituer, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, un secteur dit « lucratif » (Titre 4 – Chapitre 2). L'imposition à l'impôt sur les sociétés de droit commun porte alors sur ce seul secteur.

10. **Nota** : En matière de taxe professionnelle, la constitution d'un secteur lucratif est de droit quelle que soit la part respective des activités lucratives et non lucratives.

11. Le tableau ci dessous récapitule les différents cas d'imposition envisageables.

	Activités lucratives prépondérantes	Activités non lucratives prépondérantes	
		Recettes lucratives annuelle ≤ 60 000 € (titre 3, chapitre 2)	Recettes lucratives annuelles > 60 000 € (titre 3, chapitre 2)
Impôt sur les sociétés	Taxation de toutes les activités	Hors champ de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. Dans le champ de l'impôt sur les sociétés à taux réduit pour les revenus patrimoniaux	Taxation au choix de l'organisme de toutes les activités ou, si sectorisation, des seules activités lucratives (et des revenus patrimoniaux)
Taxe Professionnelle	Taxation des seules activités lucratives	Exonération	Taxation des seules activités lucratives
Taxe sur la Valeur Ajoutée	Taxation de toutes les activités (1)	Exonération	Taxation des activités lucratives[1] et ouverture des droits à déduction en fonction des règles applicables aux redevables partiels

[1] Sauf application d'une autre mesure d'exonération.

Modalités de détermination du caractère lucratif ou non des activités d'un organisme sans but lucratif

ETAPE 1

La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?

Non :
L'organisme est imposable aux impôts commerciaux

Oui :

Passer à l'étape 2

ETAPE 2

L'organisme concurrence t-il une entreprise ?

Non :
L'organisme est exonéré des impôts commerciaux

Oui :

Passer à l'étape 3

ETAPE 3

L'organisme exerce t-il son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise par le produit qu'il propose, le « public » qui est visé, les « prix » qu'il pratique et la « publicité » qu'il fait (règle des « 4P » ?
Ces critères s'apprécient dans l'ordre décroissant.

Non :
L'organisme est exonéré des impôts commerciaux

Oui :
L'organisme est imposable aux impôts commerciaux

TITRE 1 : LES CRITERES D'APPRECIATION DE LA NON LUCRATIVITE

12. Un organisme sans but lucratif (OSBL) est soumis aux impôts commerciaux si sa gestion est intéressée (Chapitre 1) ;

Si sa gestion est désintéressée, et qu'il ne concurrence pas le secteur commercial (Chapitre 2 – Section 1), un OSBL n'est pas imposable ;

Si sa gestion est désintéressée et qu'il concurrence le secteur commercial, un OSBL est imposable lorsqu'il exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales (Chapitre 2 – Section 2).

Pour cela, **quatre** éléments doivent être pris en compte, étant précisé que chacun d'eux présente une importance plus ou moins grande dans l'appréciation du caractère lucratif de l'activité. Ainsi, il convient d'étudier, dans un ordre d'importance décroissante, les critères suivants : le "produit" proposé par l'organisme, le "public" bénéficiaire, les "prix" qu'il pratique et la "publicité" qu'il fait.

L'analyse ci-dessus est commune aux trois impôts commerciaux : impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée. Elle découle des dispositions combinées des articles 206-1, 1447 et 261-7-1° b du code général des impôts et de la jurisprudence du Conseil d'Etat (notamment, arrêt du 13 décembre 1993, « Clinique Saint-Martin- la-Forêt »). Ainsi, un organisme qui n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun et à la taxe professionnelle du fait de sa non lucrativité n'est pas soumis non plus à la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces critères ne s'appliquent pas aux organismes qui exercent leur activité au profit d'entreprises et qui sont, de ce fait, imposables aux impôts commerciaux (Titre 2).

CHAPITRE 1 : CARACTERE INTERESSE OU DESINTERESSE DE LA GESTION

13. Pour ne pas être soumis aux impôts commerciaux, les organismes sans but lucratif doivent avoir une gestion désintéressée.

14. Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme est avéré si les conditions suivantes sont remplies :

- l'organisme est géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

- l'organisme ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelle que forme que ce soit ;

- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

15. Toutefois, la rémunération de certains dirigeants ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion si certaines conditions sont remplies.

16. Pour l'appréciation de l'ensemble de ces conditions, il convient d'examiner :

- la rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme ;
- les autres avantages procurés aux dirigeants ;
- les prélèvements effectués sur les ressources ;
- l'attribution de parts d'actif.

Section 1 : Rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme

17. Sous certaines conditions, l'organisme peut rémunérer ses dirigeants sans pour autant perdre le caractère désintéressé de sa gestion.

18. Ainsi, il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, n'excède pas les trois quarts du SMIC.

En outre, si la rémunération des dirigeants est supérieur à la tolérance des trois quarts du SMIC, le nombre de dirigeants pouvant être rémunérés sera limité en fonction du montant et de la nature des ressources de l'organisme et de ceux qui lui sont affiliés.

19. Par ailleurs, le fait que l'organisme recourt à une main d'œuvre salariée ne remet pas en cause la gestion désintéressée. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

Sous-section 1 : Les dirigeants

A. LA NOTION DE DIRIGEANT

20. Constituent des dirigeants de droit les membres du conseil d'administration ou de l'organe qui en tient lieu, quelle qu'en soit la dénomination.

B. REMUNERATION OU AVANTAGES VERSES AUX DIRIGEANTS

21. Par rémunération, il convient d'entendre le versement de sommes d'argent ou l'octroi de tout autre avantage consenti par l'organisme ou l'une de ses filiales. Sont notamment visés les salaires, honoraires et avantages en nature, et autres cadeaux, de même que tout remboursement de frais dont il ne peut être justifié qu'ils ont été utilisés conformément à leur objet.

22. La décision prise par l'organisme de rémunérer des dirigeants n'emporte au plan fiscal aucune conséquence sur le caractère désintéressé de la gestion si la totalité des règles mentionnées ci-après est respectée.

23. L'ensemble de ces conditions s'applique y compris lorsque la rémunération est la contrepartie d'une activité effective exercée par la personne concernée au sein de l'organisme à un titre autre que ses fonctions de dirigeant.

I. La transparence financière

24. Celle-ci est garantie par :

- les statuts qui doivent explicitement prévoir la possibilité de rémunérer certains dirigeants ;
- une délibération et un vote de l'instance délibérative statutairement compétente qui fixent le niveau et les conditions de rémunération hors de la présence du dirigeant concerné. La décision de l'organe délibérant doit être prise à la majorité des deux tiers des membres de ce dernier, présents ou représentés. Lorsque l'organe délibérant n'est pas l'assemblée générale, cette condition suppose la participation effective de l'ensemble des membres de l'organe délibérant et non simplement des seuls membres présents lors de la délibération ;
- l'indication dans une annexe aux comptes de l'organisme du montant des rémunérations versées à chacun des dirigeants concernés ;
- la présentation d'un rapport à l'organe délibérant par le représentant statutaire, ou le commissaire aux comptes, sur les conventions prévoyant une telle rémunération ;
- la certification des comptes de l'association par un commissaire aux comptes.

Cette dernière obligation est distincte de celle prévue au 8ème alinéa de l'article 261-7-1° d du code général des impôts, qui prévoit que le montant des ressources de l'organisme pris en compte pour l'appréciation des seuils autorisant le versement d'une rémunération doit être constaté par un Commissaire aux comptes.

II. Le fonctionnement démocratique

25. Il se manifeste par :

- l'élection démocratique régulière et périodique des dirigeants ;
- un contrôle effectif sur la gestion de l'organisme effectué par les membres de l'association.

Par ailleurs, le fonctionnement de l'organisme sera présumé démocratique lorsque l'association aura passé avec l'Etat une convention pluriannuelle d'objectif en cours de validité.

Nota : L'ensemble de ces conditions exclut par conséquent de la mesure d'assouplissement de la notion de gestion désintéressée introduite à l'article 261-7-1° du code général des impôts, les rémunérations versées à des salariés qui seraient dirigeants de fait de l'association. En effet, dans ces situations, les conditions liées à la transparence financière ne sauraient être remplies.

III. L'adéquation de la rémunération aux sujétions des dirigeants

26. Elle est réputée acquise si :

- la rémunération versée est la contrepartie de l'exercice effectif de son mandat par le dirigeant concerné ;
- la rémunération est proportionnée aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés, notamment en termes de temps de travail ;
- la rémunération est comparable à celles couramment versées pour des responsabilités de nature similaire et de niveau équivalent ;
- des règles d'encadrement des cumuls sont établies par les organismes.

IV. Le plafonnement de la rémunération

27. Le montant de l'ensemble des rémunérations versées mensuellement à chaque dirigeant, au titre des fonctions de dirigeants ou d'autres activités au sein de l'organisme, ne peut excéder trois fois le montant[2] du plafond de la sécurité sociale visé à l'article L.241-3 du code de la sécurité sociale.

Cette limite s'applique à l'ensemble des rémunérations versées à une même personne, qu'elle soit dirigeante d'un ou de plusieurs organismes et que cette rémunération soit perçue ou non au titre d'autres fonctions que celles de dirigeant (exemple : activité d'enseignement au sein de l'organisme).

Toutefois, cette règle ne doit pas aboutir à la conclusion du caractère intéressé de la gestion d'un organisme qui ne rémunère pas du tout son dirigeant.

28. Exemple :

Le dirigeant d'une société commerciale est par ailleurs président de trois organismes sans but lucratif :

- dans le premier, le dirigeant est rémunéré dans la limite des trois quarts du SMIC ;
- dans le second, il ne perçoit aucune rémunération ;
- dans le dernier, il est rémunéré en fonction des ressources de l'organisme.

Pour l'appréciation de la condition de plafonnement de sa rémunération en qualité de président d'OSBL, il conviendra de faire la somme des rémunérations perçues en qualité de président des deux organismes sans but lucratif dans lesquels le dirigeant est effectivement rémunéré. Il ne sera donc pas tenu compte de ces rémunérations pour apprécier le caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme qui ne rémunère pas du tout le dirigeant.

En outre, la rémunération perçue en qualité de dirigeant de société commerciale n'est pas prise en compte.

[2] A titre d'information, ce plafond qui est fixé chaque année par décret est de 2589 € par mois pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2006.

C. NOMBRE DE DIRIGEANTS POUVANT ETRE REMUNERES EN FONCTION DES RESSOURCES DE L'ORGANISME

29. L'article 261-7-1° d du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 6 de la loi de finances pour 2002, prévoit qu'un nombre limité de dirigeants peut être rémunéré en fonction du montant des ressources de l'organisme, sans que cela remette en cause la caractère désintéressé de la gestion de ce dernier.

I. Montant des ressources à retenir

30. Le montant à retenir pour apprécier la capacité de l'organisme à rémunérer des dirigeants est égal à l'ensemble des ressources financières versées à l'organisme, à quelque titre que ce soit, par des personnes physiques ou par des personnes morales de droit privé sauf si ces dernières sont contrôlées en droit ou en fait et financées majoritairement par des personnes morales de droit public.

Ne sont donc pas pris en compte les contributions ou apports effectués en nature ou en industrie à l'organisme ainsi que les versements effectués par des personnes morales de droit public (Etat, Union européenne, organismes consulaires, collectivités territoriales, établissements publics, etc.), et ce quelle que soit la forme des versements (subventions, dons, prix de journées) et qu'il existe ou non une contrepartie à ces versements.

31. Ce montant est majoré des ressources, déterminées selon des modalités identiques, des organismes à but non lucratif qui lui sont affiliés à la condition que ces organismes remplissent les conditions de transparence financière et de fonctionnement démocratique mentionnées supra quand bien même ils ne verseraient pas de rémunération à leurs dirigeants.

32. Sont considérés comme affiliés les organismes membres de l'organisme et à jour de leur cotisation.

33. Par ailleurs, les ressources d'un même organisme ne pourront être prises en compte que pour l'appréciation de son propre montant de ressources ainsi que pour l'appréciation du seuil de ressources d'un seul organisme dont il est membre, quand bien même il serait affilié à plusieurs organismes différents.

II. Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources de l'organisme

34. Le montant des ressources à prendre en compte est le montant moyen constaté aux cours des trois exercices clos précédant celui au cours duquel la rémunération est versée. En conséquence, pour que le caractère désintéressé de sa gestion ne soit pas remis en cause, un organisme peut rémunérer ses dirigeants pour un montant supérieur aux trois quarts du SMIC, au plus tôt, lors de sa quatrième année d'existence.

Montant des ressources de l'organisme, majorées des ressources des organismes affiliés et hors ressources issues de versements publics	**Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés**
Jusqu'à 200 000 €	Aucun
Supérieur à 200 000 € jusqu'à 500 000 €	1
Supérieur à 500 000 € jusqu'à 1 000 000 €	2
Au-delà de 1 000 000 €	3

35. Exemple 1 :

Soit une association créée le 1/01/2000, le montant de ses ressources hors versements publics est le suivant :

2000	**2001**	**2002**	**2003**	**2004**
190 000 €	210 000 €	500 000 €	895 000 €	1 100 000 €

L'association ne pourra verser une rémunération excédant les trois quarts du SMIC qu'à compter de 2003 dès lors que, pour que la condition tenant au montant moyen des ressources soit satisfaite, l'association doit avoir clos au moins trois exercices.

Ainsi, sans que le caractère désintéressé de sa gestion soit remis en cause, l'association pourra rémunérer en 2003 un dirigeant, le montant moyen des ressources versées en 2000, 2001 et 2002 étant de 300 000 € et deux dirigeants en 2004, le montant moyen des ressources versées en 2001, 2002 et 2003 étant de 535 000 €.

36. Exemple 2 :

Une fédération nationale regroupe une centaine d'associations dont elle assure la représentation auprès des pouvoirs publics.

En moyenne, ses ressources s'élèvent à 550 000 € et se répartissent comme suit :

- 150 000 € de cotisations des associations qu'elle représente ;

- 150 000 € de subventions de fonctionnement versées par un département ministériel ;

- 100 000 € de subventions versées par un fonds européen ;

- 150 000 € de revenus de son patrimoine.

Le montant de ses ressources hors versements de personnes morales de droit public s'élève donc à 300 000 €, ce qui permettrait à la fédération, sans que le caractère désintéressé de sa gestion soit remis en cause, de ne rémunérer pour un montant supérieur aux trois quarts du SMIC qu'un seul dirigeant, les autres conditions étant par ailleurs satisfaites.

Cela étant, le montant cumulé des ressources des associations locales qui sont toutes gérées en respectant les règles de fonctionnement démocratique et de transparence financière s'élève à 4 000 000 € répartis comme suit :

- 500 000 € de cotisations dont 100 000 € de cotisations versées par des personnes morales de droit public ;

- 3 000 000 € de subventions versées par les collectivités territoriales ;

- 250 000 € de revenus du patrimoine ;

- 250 000 € de recettes de prestations de services dont 50 000 € de prestations assurées pour des personnes morales de droit public.

Le montant des ressources des associations affiliées hors versements de personnes morales de droit public s'élève donc à 500 000 € + 250 000 € + 250 000 € - 100 000 € - 50 000 € = 850 000 €.

En conséquence, le montant des ressources de la fédération majoré des ressources des organismes qui lui sont affiliés (hors versements de personnes morales de droit public) est supérieur à 1 000 000 € (1 150 000 €). L'organisme peut, dès lors que toutes les autres conditions sont remplies, rémunérer pour un montant supérieur aux trois quarts du SMIC, jusqu'à trois dirigeants sans que soit remis en cause le caractère désintéressé de sa gestion.

III. Situation des dirigeants mis à disposition

37. Les conditions énoncées ci-dessus doivent également être réunies lorsque le dirigeant est mis à la disposition de l'organisme par un autre organisme (entreprises, administrations, etc.). Peu importe que l'organisme assume ou non le coût de la rémunération, le dirigeant n'étant en aucun cas dans ces situations bénévole.

Un dirigeant rémunéré dans ces conditions doit donc être pris en compte pour la détermination du nombre de dirigeants pouvant être rémunérés par l'organisme en fonction de ses ressources.

En cas de mise à disposition à temps partiel, le montant de rémunération maximum admis sans que le caractère désintéressé de la gestion soit remis en cause est réduit au prorata du temps de travail au sein de l'association.

38. Cela étant, sous réserve du respect des dispositions applicables au non cumul des modalités de rémunération (cf. n°44), il sera admis que les dirigeants rémunérés dans le cadre de mises à disposition au profit des organismes visés par l'instruction ne soient pas pris en compte pour la détermination du nombre de dirigeants pouvant être rémunérés par l'association en fonction de ses ressources. Les rémunérations versées dans le cadre de ces mises à disposition sont alors traitées comme des subventions publiques.

IV. Obligations déclaratives

39. En application du IV de l'article 242 C de l'annexe II au code général des impôts, l'organisme qui décide de rémunérer un ou plusieurs de ses dirigeants dans les conditions qui viennent d'être précisées doit communiquer chaque année à la direction des services fiscaux dont il dépend, dans les six mois suivant la clôture de l'exercice au titre duquel les rémunérations ont été versées, un document :

- attestant du montant des ressources de l'organisme déterminé dans les conditions prévues aux quatrième, cinquième et sixième alinéas du d de l'article 261-7-1° du code général des impôts et constaté selon les modalités précisées au huitième alinéa du même article ;

- mentionnant l'identité des dirigeants ainsi rémunérés.

D. CONSEQUENCES DU NON-RESPECT DE CES CONDITIONS

40. Le non-respect de ces conditions, qui doivent être réunies cumulativement, conduit à l'assujettissement aux impôts commerciaux.

Cela étant, il est admis, sans qu'il soit besoin que les conditions exposées supra soient remplies, que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme n'est pas remis en cause, si la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, n'excède pas les trois quarts du SMIC.

41. A ce titre, il est précisé que la notion de dirigeant de fait s'apprécie selon les mêmes critères qu'en matière de société. Les dirigeants de fait s'entendent des personnes qui remplissent des fonctions normalement dévolues aux dirigeants de droit, qui exercent un contrôle effectif et constant de l'association et qui en définissent les orientations.

42. Il incombe au service des impôts d'apporter la preuve d'une gestion de fait. A cette fin, il doit réunir le maximum d'éléments de fait permettant de retenir cette qualification (signature des contrats engageant durablement l'organisme, disposition des comptes bancaires sans contrôle effectif des dirigeants statutaires, etc.).

43. Toutefois, certains organismes ont recours à un directeur salarié qui participe à titre consultatif au conseil d'administration et dispose, le plus souvent, de pouvoirs étendus. La requalification de la fonction de directeur salarié en dirigeant de fait ne pourrait être mise en œuvre que s'il apparaissait que les membres du conseil d'administration n'exercent pas leur rôle, en particulier celui de contrôler et, le cas échéant, révoquer ce salarié et le laissent en fait déterminer la politique générale de l'organisme à leur place.

44. En outre, il convient de préciser que chaque organisme doit choisir les modalités de rémunération de ses dirigeants. Ce choix (seuil des trois quarts du SMIC ou seuil en fonction des ressources de l'organisme) est exclusif de tout autre.

45. Ainsi, si un organisme rémunère trois dirigeants dans les conditions lui permettant de conserver une gestion désintéressée, il ne sera pas admis que d'autres dirigeants soient rémunérés dans la limite des trois quarts du SMIC.

Dans ce seuil, ne doivent pas être pris en compte les remboursements pour leur montant réel des frais engagés dans le cadre de l'action de l'organisme.

46. Le seuil s'applique, y compris lorsque le versement est la contrepartie d'une activité effective (enseignement par exemple) exercée par la personne concernée au sein de l'organisme à un titre autre que ses fonctions de dirigeant.

Sous-section 2 : Les salariés

47. L'emploi de salariés par un organisme correspond à une méthode de gestion usuelle. Un organisme peut donc recourir à une main d'œuvre salariée sans que cela ne remette en cause le caractère désintéressé de sa gestion.

48. Cependant, si le montant des salaires alloués ne correspond pas à un travail effectif ou est excessif eu égard à l'importance des services rendus, compte tenu des usages professionnels, le caractère désintéressé de la gestion ne peut pas être admis.

Les salariés peuvent être membres de l'organisme employeur à titre personnel.

Tel est notamment le cas lorsqu'une réglementation, externe à l'organisme, exige l'adhésion personnelle de certains salariés : il en est ainsi des entraîneurs de clubs sportifs affiliés à une fédération nationale qui doivent être titulaires d'une licence au sein du club où ils exercent leur activité salariée.

En revanche, lorsqu'un des salariés a la qualité de dirigeant de droit de l'organisme, les rémunérations qu'il perçoit doivent satisfaire aux conditions visées aux n^{os} 21 et suivants, y compris lorsqu'elles sont versées au titre de son activité salariée distincte de ses fonctions de dirigeant.

49. De même, la participation des salariés au conseil d'administration, ou à l'organe collégial qui en tient lieu, ne confère pas en principe à ces derniers la qualité de dirigeant de droit ou de fait, dès lors qu'ils ne représentent pas plus du quart des membres du conseil d'administration. Il en va différemment si des dispositions législatives ou réglementaires permettent de déroger à ce plafond et que lesdits salariés y figurent en qualité de représentants élus des salariés dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel. Ils ne sauraient néanmoins exercer, dans ce cadre, un rôle prépondérant au sein de ce conseil ou de cet organe dirigeant ; en particulier, ils ne doivent pas siéger au bureau (composé généralement du président, du trésorier et du secrétaire).

Section 2 : Autres avantages procurés aux dirigeants

50. La gestion d'un organisme n'est pas désintéressée si celui-ci a pour but exclusif ou principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'un organisme du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'organisme aurait, directement ou indirectement, des intérêts.

51. Ainsi, la jurisprudence a remis en cause le caractère désintéressé de la gestion d'une association dont le dirigeant était également celui d'une société qui exécutait des prestations de services au profit de cette association [CE - " AFACE " - 6 mars 1992 - Requête 100445].

De même, la jurisprudence a considéré qu'une association qui mettait en contact ses adhérents avec une agence matrimoniale exploitée par la dirigeante de l'association, dont le siège, la direction de fait et certaines données comptables étaient communs, ne pouvait être considérée comme ayant une activité non lucrative, l'activité de l'association étant le prolongement de celle de l'agence.

52. Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme peut également être remis en cause quand l'organisme opère des versements au profit des ayants droit du dirigeant de droit ou de fait ou de toute autre personne ayant avec ces personnes une communauté d'intérêt, si la rémunération n'est pas conforme aux usages du secteur et qu'elle n'est pas justifiée eu égard au travail effectif fourni.

A l'inverse, si la rémunération est conforme aux usages du secteur et qu'elle est justifiée eu égard au travail effectif fourni, la gestion désintéressée ne sera pas remise en cause.

Section 3 : Prélèvement sur les ressources

53. Un organisme, qui procède à des distributions de ses ressources, directes ou indirectes, revêt un caractère lucratif.

Cette disposition vise les rémunérations (à l'exception des dispositions développées aux n^{os} 21 et suivants), les distributions directes des résultats et tous les avantages injustifiés, de quelque nature qu'ils soient (prise en charge de dépenses personnelles, rémunérations exagérées ou injustifiées, service de rémunérations de comptes courants, prélèvements en nature, prêts à des taux préférentiels, etc.) et quel que soit le bénéficiaire (fondateurs, membres, salariés, fournisseurs ...).

Ainsi, l'octroi de prêts à des salariés est possible, s'il entre dans la politique sociale de l'organisme et ne concerne que les salariés ayant des difficultés sociales, et non les administrateurs.

54. Par ailleurs, le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en fonction d'un résultat physique (nombre de contrats conclus ou d'articles vendus), une modulation déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'organisme ou d'un solde comptable, est de nature à affecter le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et constitue l'indice d'une démarche lucrative. En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressée.

Section 4 : Attribution de parts d'actif

55. En cas de dissolution, lorsque le patrimoine d'un organisme est dévolu à un autre organisme ayant un but effectivement non lucratif, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause.

Il en serait autrement, sous réserve du droit de reprise des apports stipulé lors de la réalisation desdits apports, si toute autre personne morale ou toute personne physique était déclarée attributaire d'une part quelconque de l'actif.

CHAPITRE 2 : L'ORGANISME CONCURRENCE UNE ENTREPRISE

Section 1 : En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté que si celui-ci concurrence des organismes du secteur lucratif

56. La situation de l'organisme s'apprécie **concrètement** par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, **dans le même secteur**.

57. L'appréciation de la concurrence ne s'effectue donc pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives...) mais à l'intérieur de ces catégories. C'est à un niveau fin que l'identité d'activités doit être appréciée.

58. Ainsi, les activités de tourisme s'adressant aux enfants ne présentent pas un caractère identique à celles qui s'adressent aux étudiants ou aux familles. De même, des compétitions de sports différents ne sont pas des spectacles comparables. Il n'y a pas non plus concurrence entre un organisme qui organise des spectacles de variétés musicales et un théâtre. Enfin, un organisme, lucratif ou non, dont l'activité consiste en l'enseignement d'une discipline sportive ne fait, a priori, pas de concurrence à un autre organisme qui se borne à donner en location le matériel nécessaire à l'exercice de ce sport.

En définitive, la question qu'il convient de se poser est de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. Cet élément s'apprécie en fonction de la situation géographique de l'organisme.

Des fiches sectorielles, rédigées sous forme de « rescrit », ont été élaborées pour un certain nombre de secteurs d'activités. Elles permettent pour un secteur d'activité donné, d'avoir une analyse fine des conditions de concurrence examinées par l'administration. Ces fiches sont disponibles sur le portail fiscal sous le lien suivant : http://doc2.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html

Section 2 : L'organisme concurrence une entreprise et ses conditions de gestion sont similaires

59. Le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur lucratif ne conduit pas ipso facto à le soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, les conditions dans lesquelles le service est accessible, ainsi que les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité.

60. Ainsi, pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise, il faut examiner successivement les critères suivants selon la méthode du faisceau d'indices : le "Produit" proposé par l'organisme, le "Public" bénéficiaire, les "Prix" qui sont pratiqués, et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Ces critères n'ont pas tous la même importance. L'énumération qui précède les classe en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder. Par exemple, le critère de la « Publicité » ne peut à lui seul permettre de conclure à la lucrativité d'un organisme. A l'inverse, une attention toute particulière doit être attachée aux critères de l'utilité sociale ("Produit" et "Public") et de l'affectation des excédents.

61. En outre, il est rappelé qu'il n'est pas exigé que tous les critères soient remplis pour que les conditions d'exercice soient considérées comme différentes de celles des entreprises du secteur lucratif (méthode dite du faisceau d'indices).

Sous-section 1 : Le caractère d'utilité sociale de l'activité ("Produit" et "Public")

A. LE "PRODUIT"

62. Est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante.

63. Certaines administrations, notamment celles de l'Etat, ont mis en place des procédures de reconnaissance ou d'agrément des organismes sans but lucratif qui, agissant dans leur secteur d'intervention, peuvent contribuer à l'exercice d'une mission d'intérêt général, voire de service public. Dès lors que ces agréments prennent en compte la nature du besoin à satisfaire et les conditions dans lesquelles il y est fait face, ils peuvent contribuer à l'appréciation de l'utilité sociale d'un organisme.

Cela étant, les relations avec des organismes publics et les procédures d'agrément visées à l'alinéa précédent constituent un **élément qui n'est ni nécessaire ni suffisant** pour établir ce caractère d'utilité sociale.

B. LE "PUBLIC" BENEFICIAIRE

64. Sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, ...).

Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale. Par exemple, le fait que le public bénéficiaire nécessite un encadrement important relevant du travail d'assistance sociale dans un village de vacances contribue à l'utilité sociale de l'organisme « organisateur ».

65. Il est en outre précisé que pour l'appréciation de ce critère, il convient de se référer au public réel de l'activité concernée et non à la personne ou à l'organisme qui la finance, ni même aux bénéficiaires des excédents dégagés par l'activité.

66. Exemple :

Dans le cas d'une association d'alphabétisation, le public bénéficiaire de celle-ci d'une est constitué des personnes qui reçoivent les cours et non de la collectivité publique qui finance l'association.

Sous-section 2 : l'affectation des excédents

67. A titre liminaire, est réaffirmé le principe selon lequel il est légitime qu'un organisme non lucratif dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, reflets d'une gestion saine et prudente. Cependant, l'organisme ne doit pas les accumuler dans le seul but de les placer. Les excédents réalisés, voire temporairement accumulés, doivent être destinés à faire face à des besoins ultérieurs ou à des projets entrant dans le champ de son objet non lucratif.

Ainsi, une utilisation manifestement abusive des excédents (rémunération de nombreux dirigeants, engagement de dépenses somptuaires par l'organisme au profit de ses membres,…) doit conduire à considérer que l'organisme de par ses modalités de gestion n'est pas non lucratif. En conséquence, dans une telle hypothèse, le critère tenant aux conditions de gestion de l'organisme doit être considéré comme non rempli pour l'appréciation de la non lucrativité de l'organisme.

68. La situation des fondations ou organismes assimilés, qui tendent à la réalisation d'un projet déterminé en s'appuyant sur un patrimoine et qui sont dès lors contraints de placer en réserve une partie de leurs excédents, doit être ici clairement distinguée de celle des associations.

Sous-section 3 : Les conditions dans lesquelles le service est accessible au public bénéficiaire (« Prix »)

69. Il convient d'évaluer si les efforts faits par l'organisme pour faciliter l'accès du public se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire. Cette condition peut **éventuellement être remplie lorsque l'organisme pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients**.

70. Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'organisme se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique[3] ; ceci suppose que l'organisme soit soumis à une tarification qui lui est propre.

Sous-section 4 : Le caractère non commercial des méthodes utilisées ("Publicité")

71. En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité.

Mais, **l'organisme peut, sans que sa non lucrativité soit remise en cause, procéder à des opérations de communication pour faire appel à la générosité publique** (exemple : campagne de dons au profit de la lutte contre les maladies génétiques).

Il peut également réaliser une information, notamment sur des sites internet, sur ses prestations sans toutefois que celle-ci s'apparente à de la publicité commerciale destinée à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

72. L'attention est appelée sur le fait que des interrogations de moteurs de recherche peuvent faire apparaître pour une même requête aussi bien des sites d'entreprises du secteur lucratif que d'organismes sans but lucratif. La mention d'un site associatif sur un moteur de recherche n'est pas, de manière générale, un indice de lucrativité, à l'exception des cas où l'organisme a demandé à bénéficier, de la part du moteur de recherche, d'un traitement particulier prenant notamment l'aspect d'occurrences de citation plus fréquentes que celles proposées par le fonctionnement normal des moteurs de recherche.

73. Pour distinguer l'information de la publicité, il convient de regarder si le contenu des messages diffusés et le support utilisé ont été sélectionnés pour tenir compte du public particulier auquel s'adresse l'action non lucrative de l'organisme en cause.

74. Ainsi, un organisme sans but lucratif peut présenter les prestations qu'il offre dans un catalogue si ce support est diffusé soit par l'organisme lui-même aux personnes ayant déjà bénéficié de ses prestations ou qui en ont exprimé la demande, soit par l'intermédiaire d'organismes sociaux.

75. En revanche, la vente de ce catalogue en kiosque, la diffusion de messages publicitaires payants (passage de messages dans les journaux, à la radio, location de panneaux publicitaires, bandeaux publicitaires sur des sites internet, etc.) sont des éléments susceptibles de remettre en cause le caractère non commercial de la démarche. Il en serait de même de l'utilisation d'un réseau de commercialisation (agences de voyages, courtiers, participation à des foires ou salons dont les exposants sont principalement des professionnels, etc.).

76. **Nota :** Le fait qu'un organisme sans but lucratif dispose d'un site internet pour informer tant ses adhérents que toute personne intéressée par ses activités ne doit pas conduire à considérer que cette association recourt à des méthodes commerciales destinées à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel. Internet **apparaît en effet comme un vecteur normal de diffusion d'informations pour un organisme sans but lucratif.**

77. De même, le seul fait que le site soit accessible à partir d'autres sites ne doit pas remettre en cause cette analyse dès lors que l'existence du lien est justifiée par l'activité même des différents organismes exploitant les sites.

78. A contrario, un organisme sans but lucratif qui aurait recours sur internet à de la publicité payante afin de se faire connaître son offre de services par le biais de bandeaux ou bannières publicitaires, permettant ou non un accès à son site, recourt à des méthodes commerciales publicitaires.

[3] En revanche les dépassements des tarifs homologués sont de nature à caractériser une activité lucrative.

Sous-section 5 : Le cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants

79. Certains organismes ont pour objet d'aider des personnes défavorisées en leur permettant d'exercer une activité professionnelle et en commercialisant sur le marché leurs produits ou leurs prestations. Dans ce cas, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- l'organisme a pour objet l'insertion ou la réinsertion économique ou sociale de personnes, qui ne pourrait être assurée dans les conditions du marché ;

- l'activité ne peut pas être exercée durablement par une entreprise lucrative[4] en raison des charges particulières[5] rendues nécessaires par la situation de la population employée (adaptations particulières des postes de travail, productivité faible, etc.) ;

- les opérations en principe lucratives sont indissociables de l'activité non lucrative, en contribuant par nature et non pas seulement financièrement à la réalisation de l'objet social de l'organisme.

Bien entendu, l'organisme ne doit pas faire prévaloir la recherche du profit et sa gestion doit rester désintéressée (cf. n^{os} 13 et suivants).

80. Dans ces conditions, l'organisme bénéficie, pour cette activité, du régime fiscal des organismes non lucratifs.

81. Peuvent notamment bénéficier de cette mesure les centres d'aides par le travail (CAT), devenus les établissements et services d'aide par le travail (ESAT)[6], et les ateliers protégés. En effet, la réalisation de la même activité, dans les mêmes conditions, ne pourrait pas être rentable si elle était soumise aux conditions normales du marché en raison des surcoûts occasionnés par l'emploi de personnes handicapées. En l'occurrence, le service rendu n'est pas tant destiné aux clients de l'ESAT ou de l'atelier protégé qu'aux personnes qui y sont employées.

82. Cela étant, il est rappelé que les ESAT peuvent opter pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (cf. Documentation administrative 3 A 3141, n^{os} 129 et 130).

L'exercice par les ESAT de cette option pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée n'entraîne pas, en tout état de cause, l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle.

Nota : L'article 261-7-3° du code général des impôts prévoit que sont exonérées de TVA les ventes portant sur les articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés agréés dans les conditions prévues par la loi n°72-616 du 5 juillet 1972, ainsi que les réparations effectuées par ces groupements. Ces groupements peuvent toutefois, sur leur demande, renoncer à l'exonération dans les conditions et selon les modalités prévues par les articles 195 B et 195 D de l'annexe II au code général des impôts. Dès lors que la loi du 5 juillet 1972 a été abrogée (loi n°2002-73 du 17 janvier 2002) de même que le décret n°73-1120 du 17 décembre 1973 pris pour son application (décret n°2004-1136 du 26 octobre 2004), les dispositions de l'article 261-7-3° ont perdu leur portée pratique. Cela étant, cette situation ne remet pas en cause la possibilité d'exercer l'option pour la taxation à la TVA des opérations correspondantes dans les conditions qui sont rappelées au paragraphe précédent pour ce qui concerne les ESAT.

Sous-section 6 : Régimes spécifiques

83. Certaines opérations considérées comme non lucratives au regard des impôts directs peuvent néanmoins être soumises à la TVA en application de dispositions législatives expresses.

Il en est ainsi dans certaines conditions des activités d'édition et de restauration collective.

[4] L'absence d'imposition aux impôts commerciaux a ici pour but d'éviter des distorsions de concurrence au détriment des organismes non lucratifs ; elle n'a évidemment pas pour but de permettre une distorsion au détriment des entreprises du secteur concurrentiel, notamment par des prix significativement plus bas.

[5] En tenant compte néanmoins du niveau éventuellement faible des rémunérations.

[6] Loi n°2005-102 du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées qui a modifié l'article L344-2 du code de l'action sociale et des familles.

A. EDITION DE REVUES

84. L'édition de revues ne constitue pas une activité lucrative dès lors qu'elle n'est pas exercée dans des conditions similaires à celles d'une société commerciale notamment au regard du produit proposé et du public bénéficiaire. Tel est en général le cas des revues ayant pour objet d'informer les adhérents des activités de l'organisme.

Lorsque la revue a obtenu un certificat d'inscription sur les registres de la commission paritaire des publications et agences de presse (CPPAP), elle bénéficie, en matière de TVA, du régime fiscal de la presse sous réserve qu'une demande d'agrément soit formulée auprès du directeur des services fiscaux territorialement compétent.

Les ventes de la revue sont alors soumises au taux de TVA de 2,10 %**,** les recettes de publicité étant soumises au taux normal. A ce titre, l'organisme éditeur doit obligatoirement constituer un secteur distinct d'activité au sein duquel sont déclarées les recettes correspondantes et sont exercés les droits à déduction. L'application du régime de la presse en matière de TVA n'étant pas liée au caractère lucratif de l'activité exercée par l'organisme, elle ne peut, à elle seule, entraîner l'assujettissement aux autres impôts commerciaux.

A cet égard, il est admis que le recours éventuel à des recettes publicitaires ne fait pas de l'activité d'édition de revue une activité lucrative de prestations de publicité soumise à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où les autres financements de la publication demeurent significativement prépondérants.

Dans le cas cependant où les activités d'édition, d'impression et de diffusion exercées par l'organisme lui-même, seraient reconnues lucratives, ces activités seraient exonérées de la taxe professionnelle à condition, d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface de ces périodiques, et d'autre part, que l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais, dans une même année, supérieur au dixième de la surface totale des numéros parus durant l'année.

Toutefois, lorsque le financement des périodiques, diffusés gratuitement, est assuré exclusivement par des recettes de publicité, cette exonération de taxe professionnelle, réservée à la presse, ne peut trouver à s'appliquer, quand bien même la surface consacrée à la publicité n'excéderait pas les deux tiers de la surface totale de la revue.

Nota : Ce paragraphe traite, en matière de TVA d'un régime spécifique d'imposition qui n'entraîne pas à lui seul l'imposition aux autres impôts commerciaux. Ces développements ne sont donc pas à confondre avec ceux figurant au n° 101 qui traite d'une exonération spécifique en matière de TVA, applicable lorsque l'organisme ne remplit pas les conditions pour bénéficier du régime de la presse.

B. RESTAURATION COLLECTIVE

85. Les activités de restauration collective des organismes sans but lucratif qui fournissent des repas dans les conditions leur permettant soit d'être exonérés de TVA en application de l'article 261-4-1°bis ou de l'article 261-4-4°a du code général des impôts, soit d'être soumis au taux réduit de TVA prévu à l'article 279 a bis du code général des impôts sont, pour l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle, considérées comme non lucratives au regard des principes exposés au titre 1 de la présente instruction dès lors que la gestion des organismes est désintéressée et que l'organisme respecte les conditions posées à l'article 85 bis de l'annexe III au code général des impôts.

TITRE 2 : L'ORGANISME ENTRETIENT DES RELATIONS PRIVILEGIEES AVEC LES ENTREPRISES

86. Un organisme sans but lucratif peut détenir des titres d'une ou plusieurs sociétés en conservant son caractère non lucratif (cf. Titre 4).

87. En revanche, l'organisme est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés, à la taxe professionnelle et à la taxe sur la valeur ajoutée s'il entretient **des relations privilégiées** avec des organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel étant précisé que tout organisme qui exerce des activités au profit d'entreprises n'entretient pas pour autant systématiquement des relations privilégiées avec les entreprises.

88. La jurisprudence du Conseil d'Etat fournit plusieurs exemples de relations privilégiées avec les entreprises.

Cette jurisprudence considère qu'une association, même si elle ne poursuit pas la réalisation de bénéfices et ne procure aucun avantage personnel à ses dirigeants, intervient dans un but lucratif dès lors qu'elle a pour objet de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation [CE - 20 juillet 1990 - " Association pour l'action sociale " - Requête 84846 - CE - 6 novembre 1995

- “ Service médical industriel de la Mayenne ” - Requête 153024 - “ Association patronale des services médicaux du travail ” - Requête 153220 et “ Centre interservices de santé et de médecine du travail en entreprise ” - Requête 147388].

89. Est donc lucratif un organisme qui permet de manière directe aux professionnels de réaliser une économie de dépenses, un surcroît de recettes ou de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement, quand bien même cet organisme ne rechercherait pas de profits pour lui-même.

Néanmoins, la circonstance qu'un organisme sans but lucratif réalise à titre accessoire des prestations au profit d'entreprises ne suffit pas à considérer que celui-ci entretient des relations privilégiées avec ces entreprises et à entraîner l'assujettissement de l'ensemble de l'organisme aux impôts commerciaux. En effet, la relation privilégiée avec les entreprises doit s'apprécier au regard du fonctionnement global de l'organisme.

La jurisprudence a ainsi considéré qu'exerçait une activité lucrative une association constituée entre plusieurs entreprises pour coordonner leurs moyens d'information, d'études et de recherche, l'objet essentiel de cette association étant de permettre à ses membres de réaliser une économie de charges et de leur procurer divers avantages de nature à accroître leurs profits.

Est également lucrative l'activité d'un **syndicat professionnel** qui organise des journées d'information constituant une forme de publicité collective et prolongeant l'activité économique des adhérents de ce syndicat, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'organisation de ces journées soit encouragée par les pouvoirs publics, que cette activité ne donne pas lieu à perception de cotisations spéciales, et qu'il n'y ait aucune publicité de marque précise, ni aucune prise de commande [CE - “ Syndicat des pâtes alimentaires ” - 27 novembre 1987 - Requêtes 47042 et 47043].

Dans le même esprit, il a été jugé qu'une **association de gestion agréée**, dont le régime juridique est défini par l'article 64 de la loi de finances pour 1977, qui a pour objet de “ développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales par les membres des professions libérales ” et qui rend à ses adhérents, en contrepartie d'une cotisation annuelle, des services administratifs (tenue de documents comptables, demande de renseignements, ...) et fiscaux (souscriptions de déclarations,...), a une activité de nature lucrative et est par suite soumise à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle [CE - “ Association de gestion agréée des professionnels de santé ” - 20 mai 1987 - requêtes 57562 et 58414].

90. Par ailleurs, les activités suivantes doivent être analysées au regard des règles exposées au Titre 1 (critères d'appréciation de la non lucrativité) :

- les activités relevant d'un rôle fédératif (unions, fédérations) ;

- les activités relevant de la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres autres que des professionnels ;

- les services rendus aux membres pour les besoins de leur activité non lucrative.

Le régime fiscal des syndicats professionnels fait pour sa part l'objet d'une instruction distincte (cf. B.O.I 4 H-4-04 du 29 juillet 2004.)

TITRE 3 : MESURES D'EXONERATION

91. Un certain nombre de dispositions légales permettent à des organismes réputés sans but lucratif, mais qui ne satisfont pas à certains des critères de non lucrativité exposés au Titre 1 ou qui sont visés par le Titre 2, de bénéficier d'exonérations de taxe sur la valeur ajoutée (Chapitre 1- Section 1), d'impôt sur les sociétés (Chapitre 1- Section 2), d'imposition forfaitaire annuelle (Chapitre 1- Section 3) ou bien encore de taxe professionnelle (Chapitre 1 - Section 4).

CHAPITRE 1 : MESURES D'EXONERATION PROPRES A CHAQUE IMPOT

Section 1 : Taxe sur la valeur ajoutée

Sous-section 1 : Le cas des organismes qui rendent à leurs membres des services sportifs, éducatifs, culturels ou sociaux

92. Si ces organismes rendent des services à des tiers, il convient d'utiliser les critères exposés au Titre 1 pour apprécier si ces services sont exonérés.

En revanche, ces organismes, si leur gestion est désintéressée, sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée pour les services qu'ils rendent à leurs membres dès lors que les conditions suivantes sont cumulativement remplies (article 261-7-1°-a du C.G.I.).

A. LES SERVICES SONT RENDUS A DE VERITABLES MEMBRES

93. Sont ainsi considérées comme membres d'un organisme les personnes :

1- qui ont adhéré à l'organisme, sont personnellement titulaires du droit de participer aux assemblées générales et sont éligibles au conseil d'administration ou organe de gestion équivalent.

En ce qui concerne les mineurs, seule la condition d'adhésion à l'organisme est exigée. Les droits attachés à la qualité de membre du mineur peuvent être exercés par son représentant légal.

Les ayants droit des membres (conjoints par exemple) constituent des tiers vis-à-vis de l'organisme dès lors qu'ils n'en sont pas membres à titre personnel.

Les organismes doivent établir que les membres sont en mesure d'exercer effectivement leurs prérogatives. Ainsi, en l'absence de convocation individuelle, l'organisme devra prévoir l'insertion d'une annonce dans un journal accessible à tous, ou dans sa propre revue le cas échéant, ainsi qu'un encart dans ses locaux qui indique aux membres la date et le lieu de l'assemblée générale. **Les personnes qui adhèrent à un organisme sans but lucratif ne sont pas considérées comme des membres**, pour l'application des exonérations fiscales, parce qu'elles ne sont pas les bénéficiaires directes des prestations qui sont, en réalité, rendues à leur personnel. Bien entendu, le personnel employé par ces personnes morales n'étant pas lui-même membre de l'organisme, les prestations qui lui sont rendues ne peuvent pas bénéficier de cette exonération.

Les associations fédérées par des unions d'associations (ex. : fédération) sont considérées ainsi que leurs membres comme des membres de l'union.

2- et qui ont souscrit une adhésion présentant réellement un caractère de permanence.

94. Cette condition n'est pas remplie dans le cas de personnes qui adhèrent à l'organisme sans but lucratif ou acquittent une cotisation, pour une durée inférieure à l'année.

Ainsi, les personnes qui "adhèrent" ou "cotisent" à l'organisme pour une journée, une semaine, etc., pour pouvoir bénéficier des services offerts par l'organisme, ne constituent pas des membres pour la détermination du régime fiscal applicable. Il en va de même des personnes qui, ne devant bénéficier que de façon occasionnelle des services de l'organisme, acquittent de ce fait une cotisation minorée.

B. ET L'ORGANISME REND DES SERVICES A CARACTERE SPORTIF, EDUCATIF, CULTUREL OU SOCIAL

95. Sont concernés les seuls services à caractère :

- sportif : enseignement de la discipline sportive, mise à disposition des installations et de matériels ou équipements nécessaires à l'exercice du sport ;

- éducatif ou culturel, tels que l'organisation de conférences, de concerts, de séances de théâtre ou de cinéma, de location de disques, de livres, etc. ;

- social, tel que le soutien à des enfants malades et à leurs parents.

96. Sont expressément exclues de l'exonération les opérations d'hébergement et de restauration, de même que l'exploitation de bars et buvettes.

En revanche, les ventes accessoires (fanions, brochures, épinglettes, articles de sport, ...) consenties aux membres dans la limite de 10 % des recettes totales bénéficient de l'exonération.

97. Enfin, pour pouvoir bénéficier de ces exonérations, l'organisme ne doit pas avoir recours à des pratiques commerciales.

Cette condition doit être appréciée avec rigueur. Ainsi, l'organisme ne doit pas procéder à une publicité de type commercial à destination de personnes non-membres pour faire connaître ses activités.

98. **Nota** : les associations qui rendent des services à leurs membres (associations dites "fermées") et qui exercent à titre principal ou accessoire une activité d'hébergement et/ou de restauration sont, au regard des dispositions de l'article 261-7-1°-a du code général des impôts, imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (et aux autres impôts commerciaux de droit commun) pour cette activité.

Mais cette activité de restauration et d'hébergement peut être exonérée des impôts commerciaux de droit commun si les conditions de l'exonération prévue à l'article 261-7-1-b du même code et exposées au titre 1 ci-dessus sont remplies. S'agissant de l'activité de restauration collective, il convient de se reporter au n° 85 de la présente instruction.

Sous-section 2 : Les manifestations de soutien ou de bienfaisance

99. L'article 261-7-1-c du code général des impôts exonère de taxe sur la valeur ajoutée les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, à leur profit exclusif, par les organismes désignés aux a et au b du même article, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises.

Les rémunérations versées au personnel recruté à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien qui sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 261-7-1-c du code général des impôts, sont exonérées de taxe sur les salaires en application de l'article 231 bis L du même code (cf. Documentation administrative 5-L-1322 n°^{s} 17 à 26).

Sous-section 3 : Exonérations particulières

100. Les associations intermédiaires et les associations agréées de services aux personnes sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 261-7-1° bis et 1° ter du code général des impôts.

101. Les ventes de publications périodiques, autres que celles mentionnées à l'article 298 septies du code général des impôts, éditées par les organismes sans but lucratif sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions prévues à l'article 298 duodecies du même code.

102. Attention, les organismes sans but lucratif peuvent comme les entreprises bénéficier de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée prévue par les articles 293 B et suivants du code général des impôts (cf. B.O.I. 3 F-2-99 sur les modalités d'application de la franchise en base de droit commun).

Section 2 : Dispositions applicables en matière d'impôt sur les sociétés

103. En matière d'impôt sur les sociétés, les organismes peuvent être exonérés au titre de certaines opérations qu'ils réalisent (Sous-section 1) ou encore en raison même de leur activité (Sous-section 2).

Sous-section 1 : Exonération « liée »

104. L'article 207-1-5° bis du code général des impôts dispose que les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée aux termes de l'article 261-7-1° du même code sont également exonérées d'impôt sur les sociétés.

105. Cette exonération bénéficie aux organismes sans but lucratif dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ne constitue pas un prolongement de l'activité économique des membres et qui réalisent des opérations placées dans le champ d'application de l'article 206-1 du code précité.

Cette exonération s'applique :

- aux organismes qui rendent des services sportifs, éducatifs ou culturels à leurs membres, pour les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ;

- aux six manifestations de soutien ou de bienfaisance visées à l'article 261-7-1°-c du code général des impôts.

106. Bien que l'organisme soit exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 206-1 du code général des impôts, il demeure redevable de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206-5 du même code. Il en irait autrement si les revenus mentionnés à cet article ne pouvaient être dissociés de l'activité lucrative ainsi exonérée (cf. Documentation administrative 4-H-1372, n° 4).

Sous-section 2 : Organismes exonérés à raison de leur activité

I. Organismes qui organisent avec le concours des communes ou des départements des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques

107. Il s'agit des organismes qui organisent, avec le concours des communes ou des départements, des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques correspondant à l'objet défini dans leurs statuts et présentant, du point de vue économique, un intérêt certain pour la commune ou la région, qui bénéficient de l'exonération prévue à l'article 207-1-5° du code général des impôts.

108. Le bénéfice de cette exonération est sans incidence sur l'imposition des revenus fonciers, de certains revenus mobiliers ou des bénéfices agricoles visés à l'article 206-5 du code général des impôts.

109. Cette exonération est soumise au respect des conditions suivantes :

- la manifestation, quelle que soit sa dénomination, doit être largement ouverte au public, que l'accès soit payant ou non, et non réservée aux seuls professionnels s'agissant de l'organisation de foires-expositions ;

- la manifestation doit être organisée avec le concours des collectivités locales. Ce concours peut prendre diverses formes (subventions, mise à disposition de personnels, de matériels) et suppose une implication réelle de la collectivité locale dans l'organisation de la manifestation. Par exemple, une participation financière symbolique d'une collectivité territoriale ne saurait suffire à considérer cette condition comme remplie ;

- la manifestation doit présenter pour la commune ou la région un intérêt économique certain non pas tant par le public qu'elle attire ponctuellement à l'occasion de la manifestation que par la renommée qu'elle procure à la région et à ses activités. Cette condition doit bien entendu s'apprécier en fonction de l'importance de la manifestation et des collectivités locales concernées ;

- l'objet de la manifestation doit correspondre à l'objet prévu par les statuts de l'organisme.

110. En outre, il convient de noter que cette exonération ne saurait bénéficier à des organismes dont la gestion est intéressée et donc notamment à ceux dont les dirigeants et les membres tirent un bénéfice direct de l'organisation de la manifestation. Ainsi, elle ne saurait bénéficier aux unions commerciales dont l'objet est d'organiser collectivement des actions d'animation et de promotion commerciales et qui procurent un avantage

direct ou indirect à leurs adhérents, qui sont des commerçants. De même, il découle des débats parlementaires que cette exonération vise plus particulièrement les associations locales organisant des manifestations publiques non professionnelles. Il est par conséquent exclu qu'elle s'applique à des associations dont l'activité permanente est l'organisation de salons professionnels quelle que soit la fréquence de ceux-ci.

111. S'agissant des organismes organisant des manifestations culturelles ou sportives, il est également exclu d'après la jurisprudence du Conseil d'Etat que cette exonération s'applique à des organismes qui organisent ces manifestations lucratives en tant qu'organisateurs de spectacles. Sont ainsi exclus du bénéfice de cette exonération les organismes qui organisent à titre habituel des épreuves se caractérisant par la présence de sportifs ou artistes rémunérés pour leur participation à la manifestation, qui dégagent des recettes publicitaires des droits de retransmission télévisée et/ou des droits d'entrée à la manifestation.

112. Cela étant, elle peut s'appliquer à des organismes qui ponctuellement organisent des manifestations remplissant les conditions visées au n° 108 et qui dégagent à cette occasion des recettes de nature lucrative (buvette, activités publicitaires, etc.).

113. Exemples :

- Une association a pour objet principal l'organisation d'une course cycliste qui accueille tant des équipes professionnelles que des équipes amateurs de haut-niveau. L'essentiel des financements de l'association est assuré par des revenus de parrainage et de droits de retransmission télévisée versés par une chaîne de télévision thématique.

L'activité constitue une activité lucrative d'organisation de spectacles qui ne peut bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés.

- Un club de football amateur qui regroupe 250 licenciés organise un tournoi de jeunes issus de clubs professionnels européens. Ce tournoi est ouvert au public moyennant un droit d'entrée au stade. Elle génère en outre des recettes publicitaires. Son financement est assuré à 50 % par le Conseil général et la commune.

Cette manifestation peut bénéficier de l'exonération car elle assure des retombées importantes pour la commune en termes économiques (accueil des participants) et de notoriété et en outre, elle ne constitue pas l'activité principale de l'association.

II. Autres organismes

114. Sont exonérés en application de l'article 208-5 du code général des impôts, les organismes de jardins familiaux qui ont pour but de grouper les exploitants de jardins familiaux pour favoriser cette exploitation et en assurer le développement (cf. Documentation administrative 4-H-1374).

115. Ces organismes demeurent toutefois assujettis à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits (24 % et 10 %) prévus à l'article 206-5 du code général des impôts.

116. Les associations intermédiaires et les associations agréées de services aux personnes relèvent expressément, par application de l'article 206-5 bis du code général des impôts, des dispositions prévues à l'article 206-5 du même code (cf. Documentation administrative 4-H-1161, n°s 62 à 73).

Sous-section 3 : Cas particulier des fondations reconnues d'utilité publique

117. Lorsque les fondations reconnues d'utilité publique exercent une activité lucrative, elles sont en principe soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, prévues au 1 de l'article 206 du code général des impôts.

118. A l'inverse, dès lors que ces mêmes fondations n'exercent pas d'activité lucrative, elles ne sont pas assujetties aux trois impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée et taxe professionnelle). Seuls sont passibles de l'impôt sur les sociétés les revenus provenant de la gestion de leur patrimoine aux taux réduits de 10 % et 24 %, en application du 5 de l'article 206 du code général des impôts.

119. L'article 20 de la loi de finances pour 2005 a supprimé cette imposition.

Ainsi, désormais, en application du III de l'article 219 bis du code général des impôts, les fondations reconnues d'utilité publique sont exonérées à raison des revenus tirés de leur patrimoine.

I. Conditions d'application

120. L'exonération des revenus du patrimoine est réservée aux seules fondations qui ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique prononcée par décret en Conseil d'Etat (cf. documentation administrative 4 C 714, n°2 et suivants).

II. Revenus exonérés

121. L'exonération d'impôt sur les sociétés prévu par le I de l'article 219 bis du code général des impôts (tel que modifié par l'article 20 de la loi de finances pour 2005) s'applique aux revenus mentionnés à l'article 206-5 du code général des impôts.

122. Sont ainsi mentionnés :

- les revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont les fondations sont propriétaires directement ou en qualité de membres de sociétés immobilières transparentes ;

- les bénéfices de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;

- les revenus mobiliers.

Ainsi, l'exonération s'applique d'une part aux revenus visés à l'article 206-5 précité, perçus par une fondation reconnue d'utilité publique n'exerçant aucune activité lucrative, et d'autre part, aux revenus rattachés au secteur non lucratif lorsque la fondation a sectorisé ses activités lucratives et ses activités non lucratives.

123. L'exonération s'applique aux revenus visés à l'article 206-5 précité, perçus dans le cadre des exercices clos à compter du 31 décembre 2004.

Section 3 : Dispositions applicables en matière d'imposition forfaitaire annuelle

124. Toutes les associations qui sont hors du champ de l'impôt sur les sociétés ou exonérées de cet impôt ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle.

Ainsi, les organismes bénéficiant de l'exonération d'impôt sur les sociétés en application de l'article 207-1-5° bis du code général des impôts (cf. n°104) sont également exonérées d'imposition forfaitaire annuelle.

125. En outre, bénéficient de l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle, les associations dont l'activité consiste à animer la vie économique et sociale au profit de la population d'une ou plusieurs communes voisines, en application des dispositions prévues au premier alinéa de l'article 223 octies du code général des impôts (cf. Documentation administrative 4-L-6124, n^{os} 7 à 9). Tel est notamment le cas des associations à objet culturel (théâtres, orchestres, ...).

La notion d'animation économique et sociale doit être appréciée avec largeur de vue. Ainsi, des activités commerciales peuvent, dans certains cas, contribuer directement à cette animation. La notion de vie économique et sociale ne se réduit pas au domaine des loisirs et de la culture, elle s'étend également à la vie professionnelle et à l'entraide.

Toutefois, l'activité ne doit bénéficier qu'à la population d'une ou plusieurs communes voisines. Cette notion doit être appréciée de façon souple, selon les cas (cf. exemple ci-dessous).

126. Le bénéfice de cette exonération est réservé à des associations dont les activités qui permettent d'animer la vie sociale sont à titre principal réalisées sur le territoire de la commune.

127. Exemple :

Une troupe théâtrale constituée sous forme d'association et dont l'activité est lucrative a son siège dans la commune de X où elle effectue ses répétitions. Pour pouvoir bénéficier de l'exonération précitée, la majorité

des représentations données par la troupe doit être donnée dans la commune de X ou dans les communes voisines.

128. Sont également exonérés d'imposition forfaitaire annuelle en application du deuxième alinéa de l'article 223 octies du code précité, les groupements d'employeurs[7] de même que les centres de gestion et les associations de gestion agréés (cf. Documentation administrative 4-L-6124, n° 10).

Section 4 : Dispositions applicables en matière de taxe professionnelle

129. Les organismes sans but lucratif peuvent, comme les organismes du secteur lucratif, bénéficier des exonérations de taxe professionnelle prévues par les articles 1450 et suivants du code général des impôts et notamment des dispositions suivantes.

130. Sont exonérés de taxe professionnelle, par application de l'article 1461-5° du même code, les organismes de jardins familiaux, définis à l'article L 561-2 du code rural, qui ont pour but de grouper les exploitants de jardins familiaux pour faciliter l'exploitation et le développement de ces derniers. L'exonération s'applique lorsque leur activité, considérée dans son ensemble, s'exerce dans des conditions telles qu'elle peut être tenue pour désintéressée (cf. Documentation administrative 6-E-136, n° 9).

131. Bénéficient également d'une exonération de taxe professionnelle certains établissements privés d'enseignement constitués notamment sous forme associative (cf. Documentation administrative 6-E-1331, n° 2 et suivants).

Tel est le cas :

- des établissements scolaires privés du premier degré qui dispensent un enseignement conforme aux programmes officiels de l'enseignement primaire, conformément aux dispositions de l'article 1460-3° du Code Général des Impôts (sont ainsi exonérés les établissements qui ont passé un contrat avec l'Etat) ;

- des établissements privés d'enseignement du second degré, lorsqu'ils ont passé un contrat avec l'Etat en application de l'article L. 442-1 du code de l'éducation, conformément aux dispositions de l'article 1460-1° du code général des impôts ;

- des établissements privés d'enseignement supérieur lorsqu'ils ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique ou ont passé une convention en application de l'article L.719-10 du code de l'éducation (art. 1460-1° du code général des impôts).

132. Enfin, en application de l'article 1464 A du code général des impôts, les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, sur délibération, exonérer de taxe professionnelle, dans la limite de 100 %, les cinémas constitués notamment sous la forme d'association qui, quel que soit le nombre de leurs salles, réalisent en moyenne hebdomadaire moins de 5 000 entrées et bénéficient d'un classement « art et essai » au titre de l'année de référence, les associations de spectacles vivants relevant des catégories ci-après : les théâtres nationaux, les autres théâtres fixes, les tournées théâtrales et les théâtres démontables exclusivement consacrés à des spectacles d'art dramatique, lyrique ou chorégraphique, les concerts symphoniques et autres, les orchestres divers et les chorales, les théâtres de marionnettes, les cabarets artistiques, les cafés-concerts, les music-halls et cirques à l'exclusion des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances.

L'exonération est limitée à 66 % en ce qui concerne les cinémas situés dans les communes de moins de 100.000 habitants qui, quelque soit le nombre de leurs salles, réalisent en moyenne hebdomadaire moins de 2.000 entrées et à 33 % pour les autres cinémas.

L'exonération ne bénéficie pas aux organismes donnant des représentations visées au 2° de l'article 279 bis du code général des impôts.

133. Il est rappelé que les organismes exonérés de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés en application des dispositions combinées des articles 261-7-1° a et 207-1-5° bis du code général des impôts sont soumis à la taxe professionnelle dès lors qu'ils exercent une activité lucrative non exonérée expressément de taxe professionnelle.

[7] L'article 13 de la loi de finances pour 1997 a étendu à tous les groupements d'employeurs l'exonération d'I.F.A. réservée jusque là aux seuls groupements constitués de personnes physiques ou morales exerçant une activité artisanale ou agricole (cf. Documentation Administrative 4 - L 6124, n° 11 et suivants).

CHAPITRE 2 : LA FRANCHISE DES IMPOTS COMMERCIAUX

134. La franchise des impôts commerciaux a été instituée par l'article 15 de la loi de finances pour 2000. Son seuil était alors fixé à 250 000 F (38 112 €). La loi de finances pour 2002 a rehaussé ce seuil en le portant à 60 000 €. Le seuil de 60 000 € s'applique, en matière d'IS, à compter des recettes encaissées en 2001 et en matière de taxe professionnelle à compter des impositions établies au titre de l'année 2002.

En matière de TVA, le seuil de 60 000 € s'applique aux recettes lucratives accessoires encaissées à compter du 1er janvier 2002. A cet égard, il est précisé que le deuxième alinéa de l'article 261-7.1°.b du code général des impôts, subordonne, pour l'application de cette taxe, le bénéfice de la franchise au respect du seuil de 60 000 € non seulement au titre des recettes perçues lors de l'année civile en cours mais encore au titre de celles encaissées lors de l'année précédente.[8]

Section 1 : Conditions d'application

135. Le dispositif de la franchise des impôts commerciaux ne s'applique qu'à certains organismes limitativement énumérés c'est-à-dire :

- aux associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ;

- aux associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin ;

- aux fondations reconnues d'utilité publique ;

- aux fondations d'entreprises ;

- aux congrégations religieuses[9] ;

- aux syndicats régis par les articles L.411-1 et suivants du code du travail.

136. Il est également admis que la franchise s'applique aux comités d'entreprise.

137. L'application et le maintien du dispositif de la franchise des impôts commerciaux sont subordonnés au respect de trois conditions cumulatives :

- la gestion de l'organisme doit rester désintéressée ;
- les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes ;
- le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives ne doit pas excéder 60 000 €.

Sous-section 1 : La gestion de l'organisme doit rester désintéressée

138. La gestion de l'organisme doit être désintéressée (cf. Titre 1 - Chapitre 1).

Sous-section 2 : Les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes

139. Les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes (cf. n° 208 et suivants).

---

[8] En conséquence, le nouveau seuil de 60 000 € a été appliqué également pour déterminer si les organismes concernés avaient ou non satisfait à cette condition au titre de l'année civile précédant son entrée en vigueur, à savoir 2001. Il en a résulté que les organismes qui avaient en 2001 encaissé plus de 250 000 F de recettes lucratives accessoires (soit 38 112, 25 €) sans pour autant dépasser le seuil de 60 000 € étaient exonérés de TVA au titre de leurs recettes lucratives accessoires perçues à compter du 1er janvier 2002 dès lors que le montant de ces recettes n'excédait pas bien sûr 60 000 €. En pratique, la situation au regard de la TVA de ces organismes n'aurait pas dû être modifiée dès lors que, sauf option contraire de leur part, ils ont pu bénéficier en 2001 du dispositif de franchise en base de droit commun prévu à l'article 293 B du code général des impôts à compter du premier jour du mois suivant celui du dépassement du seuil de 250 000 F (cf. BOI 4 H-3-00, n° 56).

[9] Y compris les établissements publics des cultes d'Alsace et de Moselle.

140. L'organisme qui entretient des relations privilégiées avec les entreprises est en principe considéré comme lucratif pour l'ensemble de ses activités (cf. n°86 et suivants).

Sous-section 3 : Le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives ne doit pas excéder 60 000 €

141. Le seuil de 60 000 € s'apprécie par organisme quels que soient son importance et le nombre de ses établissements. Ce seuil s'entend sans taxe sur la valeur ajoutée.

142. Le seuil de 60 000 € s'apprécie par année civile et non par référence à un exercice comptable.

143. Le seuil est déterminé en fonction de l'ensemble des recettes d'exploitation encaissées au titre des activités lucratives exercées par l'organisme. Il s'agit principalement des recettes résultant de la vente de biens et de prestations de services qui relèvent des activités lucratives accessoires. La notion de recettes encaissées se distingue de la notion de créances acquises.

144. Ne sont ainsi pas prises en compte pour l'appréciation de la limite de 60 000 € :

- les recettes d'exploitation retirées des activités non lucratives (notamment cotisations, recettes des cantines administratives et d'entreprises considérées comme non lucratives en application des commentaires contenues au n°85, recettes publicitaires des revues considérées comme non lucratives[10] mais également les aides de l'Etat et des collectivités territoriales pour la création d'emploi : contrat emploi solidarité (CES), contrat emploi consolidé (CEC), et les dons et libéralités affectés au secteur non lucratif…) ;

- les recettes provenant de la gestion du patrimoine (loyers, intérêts, …) notamment celles soumises aux taux réduits de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 219 bis du code général des impôts ;

- les recettes financières notamment celles tirées de la gestion active de filiales et des résultats de participations soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun en application du troisième alinéa de l'article 206.1-bis du code général des impôts ;

- les recettes exceptionnelles provenant d'opérations immobilières visées aux 7° et 7° bis de l'article 257 du code général des impôts ;

- les autres recettes exceptionnelles (cessions de matériel, subventions exceptionnelles, …) ;

- les recettes des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année mentionnées au c. du 1° du 7 de l'article 261 du code général des impôts.

Nota : En revanche, les recettes provenant de la réalisation de manifestations supplémentaires sont prises en compte pour la détermination de ce seuil. De même, les recettes susceptibles de bénéficier d'une autre mesure d'exonération et celles tirées de la commercialisation d'une revue de presse doivent être prises en compte pour l'appréciation de ce seuil dès lors qu'elles relèvent d'une activité lucrative.

Section 2 : Mise en œuvre de la franchise des impôts commerciaux

Sous-section 1 : Caractère obligatoire du dispositif

145. Le dispositif de la franchise des impôts commerciaux s'applique obligatoirement aux organismes qui réunissent les conditions de son application.

146. Les organismes concernés n'ont pas la faculté de renoncer, totalement ou partiellement, à la franchise des impôts commerciaux.

[10] Ces recettes sont toutefois soumises à la TVA dans le cadre du secteur «presse».

Sous-section 2 : Conséquences en matière d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle

A. IMPOT SUR LES SOCIETES

147. Les organismes qui bénéficient de la franchise des impôts commerciaux ne sont pas imposés à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au titre de leurs activités lucratives, à l'exception de leurs activités lucratives financières (cf. n°153 sur la définition des activités lucratives financières).

En effet, le bénéfice de la franchise des impôts commerciaux ne porte pas sur les résultats des activités financières lucratives et des participations. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux sont donc, le cas échéant, assujettis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en raison de ces résultats.

148. Ainsi, les organismes qui bénéficient de la franchise des impôts commerciaux restent soumis, le cas échéant, à :

- l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206.5 du code général des impôts sur leurs seuls revenus patrimoniaux (fonciers, agricoles, mobiliers) ;

- l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun au titre des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

I. La franchise des impôts commerciaux des activités lucratives accessoires non financières

149. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux restent soumis à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits de 24 % et de 10 % dans les conditions prévues aux articles 206-5 et 219 bis du code général des impôts au titre de leurs revenus patrimoniaux (fonciers, agricoles et mobiliers) qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives ou non lucratives.

150. Exemple n°1 :

Situation de l'association « A » au titre de l'année 2003 :

Le montant des recettes d'exploitation qu'elle a encaissées au titre de la vente d'articles divers (papiers à lettres, fanions, …) sur lesquels est apposé son logo (seules activités lucratives accessoires), s'élève à 50 000 €.

Le montant des produits financiers (intérêts des créances rattachées aux participations) attachés à la gestion active de sa filiale F s'élève à 15 000 €.

L'association « A » remplit les trois conditions d'application de la franchise des impôts commerciaux. Sa gestion est désintéressée, ses activités non lucratives sont restées significativement prépondérantes et le montant des recettes d'exploitation qu'elle a encaissées au cours de l'année au titre de ses activités lucratives accessoires n'excède pas 60 000 €.

L'association « A » est exonérée des impôts commerciaux au titre de ses activités lucratives non financières. En revanche, elle doit constituer un secteur lucratif en matière d'impôt sur les sociétés au titre de la gestion de sa participation dans la filiale F qui est considérée lucrative.

L'association « A » ne peut pas opter pour la taxation de ses activités lucratives non financières aux impôts commerciaux (ou seulement à l'un d'entre eux). Le secteur taxable est limité aux activités financières lucratives.

151. Exemple n° 2 :

L'association humanitaire « B » bénéficie de la franchise des impôts commerciaux au titre de ses activités commerciales accessoires de prestations de services (le comptable de l'association rend occasionnellement des prestations de services dans les conditions du marché à d'autres associations humanitaires).

L'association « B » détient un patrimoine foncier qui n'est affecté ni à ses activités lucratives ni à ses actions humanitaires désintéressées. Les immeubles nus qu'elle détient directement sont donnés en location à son personnel.

L'association « B » bénéficiaire de la franchise des impôts commerciaux n'est pas soumise aux impôts commerciaux au titre de ses activités lucratives accessoires. Elle conserve son statut fiscal d'organisme sans but lucratif.

Dans ces conditions, ses revenus fonciers sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 24 % conformément aux dispositions prévues aux articles 206-5 et 219 bis du code général des impôts.

II. Maintien d'un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au titre des résultats des activités financières lucratives et des participations

152. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux doivent, le cas échéant, constituer un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en raison des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

153. Par activités financières lucratives, il convient d'entendre notamment la gestion active d'une ou plusieurs filiales et, par résultats de participations, les résultats imposables tirés de la participation dans un organisme soumis au régime fiscal des sociétés de personnes et groupements assimilés qui exerce une activité lucrative.

154. L'organisme membre d'une structure juridique soumise au régime fiscal des sociétés de personnes et groupements assimilés qui exerce une activité à caractère lucratif, est passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en raison des résultats imposables tirés de la participation à cet organisme[11].

La franchise des impôts commerciaux ne porte pas sur les résultats d'un groupement d'intérêt économique issus d'activités qui constituent des opérations à caractère lucratif et reportés, en application de l'article 239 quater du code général des impôts, sur une association, une fondation ou une congrégation membre.

155. Ne sont compris dans le secteur taxable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun :

- ni la gestion patrimoniale de trésorerie (placements financiers qui ne nécessitent aucun moyen ou organisation spécifique caractéristiques d'une activité) qui ne constitue pas une activité financière lucrative ;

- ni les résultats des participations dans les sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés.

156. Exemple 3 :

L'association sportive « C » bénéficie de la franchise des impôts commerciaux au titre de ses activités commerciales accessoires de ventes d'objets divers (chemisettes, épinglettes, fanions, ...).

L'association « C » est membre :

- d'un groupement d'intérêt économique qui commercialise des articles de sport dans les conditions du marché ;

- d'une société civile immobilière de location[12].

L'association « C » dispose d'une trésorerie qui lui permet d'assurer le règlement de ses dépenses courantes et de constituer l'épargne nécessaire aux investissements prévus dans le cadre de l'exercice de ses activités sportives non lucratives.

La franchise des impôts commerciaux dont bénéficie l'association « C » au titre de la vente d'objets divers ne s'étend pas aux résultats de la participation qu'elle détient dans le groupement d'intérêt économique (G.I.E.).

La quote-part des résultats du G.I.E. qui revient à l'association « C » bénéficiaire de la franchise des impôts commerciaux reste soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

La quote-part des résultats afférents à la société civile immobilière de location dont le régime fiscal est celui des sociétés de personnes n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés par l'association « C ».

Les revenus de capitaux mobiliers résultant du placement de la trésorerie sont passibles de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits dans les conditions prévues par les articles 206-5 et 219 bis du code général des impôts.

La situation de l'association « C » au regard de l'impôt sur les sociétés est la suivante :

[11] Pour plus de précisions, voir l'instruction 4 H-5-95 du 26 avril 1995 : Cette instruction administrative commente deux arrêts du Conseil d'Etat du 27 avril 1994 qui ont confirmé que le principe d'imposition des résultats tirés de leur participation à un groupement d'intérêt économique est applicable aux organismes imposés à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206-5 du code général des impôts.

[12] Il ne s'agit pas d'une société immobilière de copropriété visée à l'article 1655 ter du code général des impôts.

- un secteur imposable dans les conditions de droit commun en raison des résultats de sa participation dans le G.I.E. étant précisé qu'il n'existe pas de complémentarité économique ou de relation privilégiée entre l'association « C » et le G.I.E. ;

- un secteur imposable aux taux réduits au titre de ses revenus de capitaux mobiliers.

Nota : Taxe d'apprentissage

157. Compte tenu des nouvelles dispositions codifiées à l'article 206-1 bis du code général des impôts, qui maintiennent hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés de droit commun les associations, les fondations et les congrégations, ces organismes se trouvent totalement placés hors du champ d'application de la taxe d'apprentissage, y compris donc pour les rémunérations des personnels affectés à une activité lucrative non financière accessoire.

B. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

158. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies du code général des impôts.

159. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux qui relèvent exclusivement du régime fiscal prévu à l'article 206-5 du code précité ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies du même code.

160. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux partiellement imposables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont redevables de l'imposition forfaitaire annuelle. Dans ce cas, seul le chiffre d'affaires majoré des produits financiers du secteur lucratif est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

Sous-section 3 : Conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée

161. Les organismes qui remplissent les trois conditions visées à la section 1 sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée au titre de leurs activités accessoires lucratives. Ils ne peuvent donc pratiquer aucune déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les biens ou services acquis dans le cadre des opérations ainsi exonérées.

Les recettes non prises en compte pour l'appréciation du seuil de 60 000 € (cf. n°149) ne bénéficient pas de l'exonération applicable aux opérations accessoires lucratives. Elles doivent donc, lorsqu'elles ne bénéficient pas de dispositions particulières (opérations placées hors du champ d'application de la taxe, exonérations spécifiques, franchise en base, …), être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

En revanche, il est rappelé que les recettes lucratives non expressément exclues pour l'appréciation du seuil de 60 000 € doivent être imputées sur ce seuil même lorsqu'elles sont, par ailleurs, susceptibles de bénéficier d'une mesure d'exonération spécifique.

162. Exemple :

L'association « D », dont la gestion est désintéressée, développe une activité non lucrative significativement prépondérante. Elle réalise, parallèlement à cette activité, des prestations de formation professionnelle continue et des travaux de secrétariat pour le compte de divers organismes.

Ces deux activités sont développées en concurrence avec des entreprises du secteur commercial et dans des conditions similaires. Elles présentent donc un caractère lucratif. L'association « D » est titulaire de l'attestation visée à l'article 261-4-4°-a du code général des impôts.

Les recettes encaissées par l'association « D » au titre de ces activités bénéficient, à compter du 1er janvier 2002, de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue au nouvel article 261-7-1°-b du même code.

En juillet 2002, le montant cumulé des recettes encaissées s'élève à 50 000 € pour l'activité de formation et 15 000 € pour les travaux de secrétariat.

Le seuil de 60 000 € est donc considéré comme dépassé nonobstant le fait que les recettes lucratives tirées de son activité de formation remplissent par ailleurs les conditions de l'exonération applicable à ces prestations en application de l'article 261-4-4°-a du code général des impôts (exemple d'application du dernier alinéa du paragraphe n°164).

L'association ne pourra donc plus, à compter du 1er août 2002, bénéficier de l'exonération des recettes accessoires lucratives prévue par le nouvel article 261-7-1°-b du code général des impôts.

En revanche, l'exonération de l'article 261-4-4°-a précité s'appliquera aux opérations de formation réalisées à compter de cette date.

Les recettes tirées des travaux de secrétariat pourront, en outre, bénéficier du dispositif de franchise en base prévu à l'article 293 B-I du code général des impôts.

Les recettes lucratives de l'association « D » ayant excédé 60 000 € en 2002, elle ne pourra pas bénéficier de l'exonération des recettes accessoires lucratives au titre de l'année 2003.

Sous-section 4 : Conséquences en matière d'impôts directs locaux

A.CONSEQUENCES EN MATIERE DE TAXE PROFESSIONNELLE

I. Date d'effet de la franchise en matière de taxe professionnelle

163. L'absence d'imposition à la taxe professionnelle s'applique à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les conditions pour bénéficier de la franchise appréciées au niveau de l'organisme et non de l'établissement sont remplies. En conséquence, le cas échéant, les organismes régulièrement imposées au titre d'une année restent passibles de la taxe professionnelle l'année au cours de laquelle les conditions de la franchise sont remplies.

164. Les organismes considérés ne peuvent pas, au titre de cette même année, bénéficier du dégrèvement prorata temporis prévu par le deuxième alinéa de l'article 1478-I, sauf s'il y a cessation de toute activité lucrative. Dans cette hypothèse, la situation de l'organisme doit être réglée selon les principes de droit commun et non en fonction des règles particulières du dispositif de la franchise.

II. Articulation de la franchise des impôts commerciaux et de l'exonération de six manifestations de bienfaisance ou de soutien mentionnées au c. du 1° de l'article 261-7 du code général des impôts.

165. A compter de 2000, il a été admis que les organismes dont la gestion est désintéressée et qui exercent une activité non lucrative de manière significativement prépondérante, soient exonérées de taxe professionnelle au titre de l'activité développée dans le cadre de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif et dont les recettes sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions des articles 261-7-1° c et 207-1-5° bis, indépendamment du montant des recettes commerciales qu'elles réalisent.

B. CONSEQUENCES EN MATIERE DE TAXE D'HABITATION

166. S'agissant de la taxe d'habitation, aucune modification n'est apportée. Cette taxe reste due pour les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les associations et organismes privés dès lors qu'ils ne sont pas retenus pour l'établissement de la taxe professionnelle (art. 1407-I-2° du code général des impôts).

En conséquence, les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux restent redevables de la taxe d'habitation pour les locaux meublés conformément à leur destination qu'ils occupent (cf. documentation administrative DB 6 D 112).

Sous-section 5 : Obligations comptables

167. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux et qui, de ce fait, ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, ne sont pas soumis, au regard de cet impôt, aux obligations comptables des entreprises.

De même, les organismes bénéficiant de la franchise des impôts commerciaux ne sont pas soumis aux obligations comptables des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée.

168. Ils doivent, en revanche, tenir, conformément au 3° du I de l'article 286 du code général des impôts, un livre aux pages numérotées sur lequel est inscrite, jour par jour, chacune de leurs opérations.

Ils doivent, en outre, suivre distinctement les recettes retirées de leurs opérations accessoires lucratives de façon à pouvoir apprécier si celles-ci excèdent ou non le seuil d'application de la franchise des impôts commerciaux. Ils n'ont toutefois aucune obligation de créer un secteur comptable spécifique.

Les organismes bénéficiant de la franchise des impôts commerciaux, doivent, comme l'ensemble des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour leurs opérations réalisées au profit d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou de personnes morales non assujetties à cette taxe (Art. 289-I et suivants du code général des impôts).

Sous-section 6 : Obligations déclaratives

169. Les organismes bénéficiaires de la franchise des impôts commerciaux sont soumis aux obligations déclaratives suivantes :

- en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés : dépôt, le cas échéant, des déclarations n° 2070 (au titre des revenus patrimoniaux soumis aux taux réduits) et n° 2065 (en raison des résultats des activités financières lucratives et des participations) ;

- en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ces organismes, dès lors qu'ils ne sont pas redevables de la taxe, n'ont pas à souscrire de déclaration y afférente. Ils doivent, en revanche, souscrire, en application de l'article 286-I-1° du code général des impôts, une déclaration d'existence et d'identification auprès du centre de formalités des entreprises dont ils relèvent ;

- en ce qui concerne la taxe professionnelle, les organismes ne sont soumis à aucune obligation déclarative particulière ;

- en matière de taxe sur les salaires, les obligations déclaratives des redevables ne sont pas modifiées par le bénéfice de la franchise des impôts commerciaux.

Section 3 : conséquences du non-respect des conditions d'application de la franchise des impôts commerciaux

Sous-section 1 : Situations de non-respect des conditions d'application

170. Le dispositif de la franchise des impôts commerciaux ne s'applique plus lorsque l'une de ses trois conditions d'application n'est plus remplie c'est-à-dire :

- lorsque la gestion de l'organisme ne peut plus être regardée comme désintéressée ;

- ou lorsque les activités non lucratives ne sont plus significativement prépondérantes. D'une manière générale, il est préférable d'apprécier la prépondérance par rapport à une moyenne pluriannuelle afin d'éviter de tirer des conséquences d'une situation exceptionnelle ;

- ou lorsque le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives accessoires excède 60 000 €.

Sous-section 2 : Conséquences en matière d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle

A. IMPOT SUR LES SOCIETES

171. Les organismes deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions d'application de la franchise des impôts commerciaux n'est plus remplie. Les activités lucratives non financières ne sont plus exonérées.

172. Exemple :

L'association « E » bénéficie en 2001 et 2002 de la franchise des impôts commerciaux. Elle n'a pas dégagé de résultats au titre d'activités financières lucratives ou de participations. Elle a seulement déclaré à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits ses revenus patrimoniaux (imprimé n° 2070) conformément aux dispositions prévues à l'article 206-5 du code général des impôts.

En 2003, le montant des recettes d'exploitation encaissées au titre de ses activités lucratives accessoires dépasse 60 000 € au cours du mois de septembre.

L'association « E » ne peut plus bénéficier de la franchise des impôts commerciaux en 2003.

Elle devient passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter du 1er janvier 2003. Elle pourra, sous réserve du respect de certaines conditions, constituer un secteur lucratif conformément aux dispositions prévues infra.

Elle déposera sa première déclaration n° 2065 au titre de son secteur lucratif ou, à défaut, pour l'ensemble de ses activités lucratives et non lucratives, dans les trois mois de la clôture de son premier exercice clos en 2003 ou, si aucun exercice n'est clos au cours de 2003, au plus tard le 30 avril 2004.

En cas de constitution d'un secteur lucratif, l'association devra continuer à déclarer séparément à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits ses revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas aux activités lucratives (imprimé n° 2070).

Nota : Taxe d'apprentissage

173. Dès lors que les organismes deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, l'exonération de taxe d'apprentissage des salariés employés à la réalisation des activités lucratives non financières ne s'applique plus. La taxe est due pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle ces activités lucratives ne sont plus placées hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

B. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

174. Les organismes qui deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun deviennent également assujettis à l'imposition forfaitaire annuelle.

En cas de sectorisation des activités lucratives, seul le chiffre d'affaires majoré des produits financiers du secteur lucratif est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

175. L'imposition forfaitaire annuelle est exigible dès lors que le chiffre d'affaires majoré des produits financiers du dernier exercice clos est au moins égal à 300 000 € (pour plus de précisions voir les bulletins officiels des impôts 4 L-2-00 du 28 février 2000 et 4 L-1-02 du 17 janvier 2002, ainsi que les commentaires portant sur la loi de finances pour 2006 qui a porté le seuil d'exonération à 300 000 €).

176. Les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 dont l'activité consiste à animer la vie économique et sociale au bénéfice de la population d'une ou plusieurs communes voisines sont dispensées d'acquitter l'imposition forfaitaire annuelle conformément à l'article 223 octies du code général des impôts (documentation administrative 4 L 6124, n° 7 et supra n°125).

Toutes les associations qui sont hors du champ d'impôt sur les sociétés ou exonérées de cet impôt ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle.

177. Exemple :

Les données de l'exemple précédent (n° 172) sont reprises.

L'association « E » n'est pas redevable de l'imposition forfaitaire annuelle 2003 exigible au plus tard le 15 mars 2003. En effet, bénéficiaire de la franchise en 2002 et donc exonérée des impôts commerciaux, elle n'a pas clos d'exercice comptable en 2002.

L'association « E » n'est pas redevable de l'imposition forfaitaire annuelle 2003 dès lors que le montant de son chiffre d'affaires majoré des produits financiers du dernier exercice clos est inférieur à 2000 000 €.

Sous-section 3 : Conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée

A. CONSEQUENCES DU DEPASSEMENT DU SEUIL D'APPLICATION DE LA FRANCHISE DES IMPOTS COMMERCIAUX

178. Les organismes dont le montant des recettes lucratives encaissées dépasse le seuil de 60 000 € en cours d'année ne peuvent plus bénéficier de l'exonération prévue au deuxième alinéa de l'article 261-7-1°-b du code général des impôts à compter du premier jour du mois suivant celui du dépassement.

Ils ne bénéficient pas non plus de cette exonération au titre des opérations lucratives réalisées lors de l'année civile suivante. En effet, au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, le seuil de 60 000 € s'apprécie par référence au montant des recettes encaissées au cours de l'année civile précédente.

179. L'exonération de taxe sur la valeur ajoutée appliquée aux recettes encaissées jusqu'au dernier jour du mois du dépassement n'est pas remise en cause. Par ailleurs, le dépassement du seuil n'a pas pour effet de remettre en cause l'exonération applicable aux opérations non lucratives sous réserve que ces dernières demeurent significativement prépondérantes et que la gestion de l'organisme considéré conserve un caractère désintéressé.

180. Les organismes dont les recettes accessoires lucratives excèdent en cours d'année le seuil de 60 000 €, peuvent toutefois bénéficier, à compter du premier jour du mois suivant ce dépassement, de la franchise en base de taxe sur la valeur ajoutée prévue aux articles 293 B-I et suivants du code général des impôts. Ils doivent, dans cette hypothèse, respecter l'ensemble des règles précisées par l'instruction 3 F-2-99 du 20 juillet 1999.

Obligations déclaratives :

181. Les organismes qui dépassent le seuil de 60 000 € doivent en informer le service des impôts au cours du mois suivant celui du dépassement. Cette démarche permettra l'envoi aux organismes concernés des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée qu'ils devront le cas échéant souscrire (sous réserve des exonérations de taxe sur la valeur ajoutée spécifiques et de la franchise en base de l'article 293 B-I du CGI). Elle évitera également à ces organismes d'opérer ultérieurement des régularisations de la taxe éventuellement due au titre des mois suivants celui du dépassement.

182. Exemple :

L'association « F », bénéficiaire de la franchise des impôts commerciaux en 2002 et 2003, a dépassé le seuil de 60 000 € de recettes lucratives accessoires en septembre 2004.

En conséquence, elle ne bénéficie plus de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée applicable à ces recettes à compter du 1er octobre 2004. L'association devra en aviser son centre des impôts au cours du mois d'octobre 2004.

L'association pourra toutefois bénéficier, à compter du 1er octobre 2004, de la franchise en base prévue à l'article 293 B-I du code général des impôts, dans les conditions précisées par l'instruction 3 F-2-99 précitée.

L'exonération de taxe sur la valeur ajoutée visée à l'article 261-7-1°-b du code susvisé ne sera pas non plus applicable aux opérations lucratives accessoires réalisées au cours de l'année 2005.

B. CONSEQUENCES DU NON-RESPECT DES CONDITIONS DE GESTION DESINTERESSEE ET DE PREPONDERANCE DE L'ACTIVITE NON LUCRATIVE

183. Le non-respect de l'une de ces deux conditions, a pour effet de remettre en cause non seulement le bénéfice de la franchise des impôts commerciaux mais encore celui de l'exonération applicable aux opérations réputées jusqu'alors non lucratives.

Cette remise en cause porte sur l'ensemble des opérations réalisées au cours de l'année civile au titre de laquelle l'une de ces deux conditions a cessé d'être satisfaite.

Sous-section 4 : Conséquences en matière d'impôts directs locaux

A. PRINCIPE D'IMPOSITION A LA TAXE PROFESSIONNELLE

184. Les organismes deviennent imposables à la taxe professionnelle dès que l'une des trois conditions prévues pour bénéficier de la franchise n'est plus remplie au cours de l'année d'imposition (et non pendant la période de référence retenue pour le calcul des bases d'imposition).

185. Lorsqu'un organisme cesse au cours d'une année donnée de satisfaire aux conditions prévues pour bénéficier de la franchise, il entre immédiatement dans le champ d'application de la taxe professionnelle. Toutefois, il bénéficie au titre de cette année de l'exonération de la taxe conformément aux dispositions prévues à l'article 1478 II. Il est donc effectivement imposé l'année suivant celle au cours de laquelle il cesse de remplir les conditions pour bénéficier de la franchise.

186. Il est rappelé que chaque redevable de la taxe professionnelle ne peut être assujetti qu'à une seule cotisation minimum établie, conformément aux dispositions de l'article 1647 D du code général des impôts, au

lieu de son principal établissement, dès lors qu'une activité passible de taxe professionnelle est exercée au sein de cet établissement. En présence de plusieurs établissements, il convient donc de déterminer le «principal établissement» au sens de la taxe professionnelle.

187. Les organismes dont la gestion est désintéressée et dont les activités non lucratives sont significativement prépondérantes, bénéficient toujours de l'exonération de taxe professionnelle sur les moyens mis en œuvre pour la réalisation de six manifestations de bienfaisance ou de soutien à leur profit exclusif.

188. La perte du bénéfice de la franchise entraîne l'imposition à la taxe professionnelle des seuls établissements où s'exerce une activité lucrative.

B. DETERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

189. Au titre de la première année d'imposition, la base est calculée à partir des immobilisations dont l'organisme dispose au 31 décembre de l'année au cours de laquelle les conditions de la franchise ne sont plus remplies.

Au cas particulier, les éléments sont retenus pour leur montant réel sans qu'il y ait lieu de procéder à un quelconque ajustement dès lors que les éléments retenus portent, par construction, sur une année entière d'activité.

190. En revanche, la réduction de base prévue au 3ème alinéa du II de l'article 1478 du Code Général des Impôts n'est pas applicable. Cependant, lorsqu'un organisme se trouvait au cours d'une année N hors du champ de la taxe professionnelle (dès lors qu'il n'exerçait aucune activité lucrative) et qu'il débute l'exercice d'une activité lucrative, au cours de cette année, sa situation s'apprécie selon les principes généraux applicables en matière de taxe professionnelle. Dans cette hypothèse, il s'agit d'une véritable création d'établissement ouvrant droit à une exonération de la taxe professionnelle au titre de l'année de création (année N) et d'une réduction de 50 % sur sa base d'imposition de l'année suivante (première année d'imposition).

Au titre des années suivantes, les bases d'imposition sont déterminées selon les règles de droit commun.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

191. L'organisme doit respecter les obligations déclaratives de droit commun telles qu'elles sont définies à l'article 1477 du code général des impôts. Ainsi, l'organisme doit déposer une déclaration 1003 P dès que les conditions prévues à l'article 206-1° bis du code général des impôts ne sont plus remplies et au plus tard avant le 31 décembre de cette année.

TITRE 4 : EXERCICE D'ACTIVITES LUCRATIVES ET NON LUCRATIVES : SECTORISATION ET FILIALISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES

CHAPITRE 1 : PRINCIPES

192. Un organisme, dont l'activité principale est non lucrative, **peut réaliser des opérations de nature lucrative**. Ce peut être notamment le cas quand l'organisme estime que le développement d'une activité à caractère commercial est nécessaire à l'exercice de son activité non lucrative.

193. Dans cette hypothèse, le caractère non lucratif d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative.

194. Il est en outre nécessaire que l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante. En effet, la partie lucrative ne doit pas orienter l'ensemble de l'activité de l'organisme. De plus, le traitement fiscal de cette activité lucrative accessoire varie en fonction de l'impôt considéré : impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, taxe professionnelle.

Ainsi, une association peut, sous certaines conditions, constituer un secteur dit « lucratif » qui sera seul soumis à l'impôt sur les sociétés.

Section 1 : Impôt sur les sociétés

195. En matière d'impôt sur les sociétés, la sectorisation n'est pas obligatoire et l'organisme peut choisir de soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés. Cela pourrait être le cas d'organismes qui retirent un fort excédent de l'exercice d'activités lucratives entièrement consacrées à financer des activités non lucratives.

196. Si l'organisme choisit de sectoriser, les opérations lucratives doivent être réalisées dans le cadre d'un secteur d'activité comptable distinct[13] ou d'une filiale[14].

Chaque organisme pourra donc séparer ses activités entre un secteur non lucratif et un secteur lucratif ou filialiser son activité lucrative dans une structure commerciale.

Il lui appartiendra de procéder à une exacte répartition de ses charges entre la structure ou l'entité fiscalisée et la structure non fiscalisée. En effet, chaque activité doit assumer toutes les charges qui lui incombent, et seulement celles-ci. La sectorisation ou la filialisation, ne pourrait avoir pour conséquence d'entraîner des transferts de charges au détriment de l'activité assujettie aux impôts commerciaux, dégageant de ce fait des bénéfices dans les seules structures non fiscalisées.

197. En outre, dès lors que l'organisme se borne à percevoir les dividendes de sa filiale sans prendre aucune part à la gestion de la société, son caractère non lucratif n'est pas remis en cause du seul fait de la participation qu'il a prise dans la société.

198. Enfin, en matière d'imposition forfaitaire annuelle, seul le chiffre d'affaires du secteur lucratif est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

Section 2 : Taxe sur la Valeur Ajoutée

199. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, même lorsqu'elles ne remettent pas en cause le caractère non lucratif de l'organisme, les opérations lucratives, réalisées à titre accessoire par un organisme mentionné au a ou au b de l'article 261-7-1° du code général des impôts, sont imposées à la taxe dans les conditions de droit commun.

200. La sectorisation retenue pour l'application de l'impôt sur les sociétés et, pour des raisons pratiques, pour la détermination des bases imposables à la taxe professionnelle est sans incidence sur les règles relatives à la constitution de secteurs distincts dont l'application est exigée pour l'exercice des droits à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

201. En effet, la création de secteurs distincts est régie par les dispositions de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts. Cette création peut également résulter de dispositions spécifiques (notamment l'article 242 B de la même annexe).

Section 3 : Taxe Professionnelle

202. En matière de taxe professionnelle, les organismes qui auront opéré une sectorisation de leur activité lucrative, seront assujettis à cette taxe sur la seule partie lucrative. Seuls les moyens d'exploitation affectés à cette dernière devront être compris dans ses bases d'imposition. La répartition des éléments d'imposition communs à l'activité imposable et à l'activité non imposable devra s'effectuer conformément aux dispositions prévues par la Documentation administrative 6 E - 2211 n^{os} 27 et 28 et 6 E- 231 n° 9.

Ainsi, lorsque les deux activités sont exercées dans des locaux et avec du personnel distincts, la taxe professionnelle ne porte que sur les locaux où est exercée l'activité imposable et sur le matériel qui s'y rattache. De la même façon, lorsque les deux activités sont exercées dans les mêmes locaux ou/et avec un matériel et

[13] Voir sur ce point le n°9.

[14] Ces dispositions s'appliquent même si la filialisation se fait par l'intermédiaire d'une structure commerciale dans laquelle l'organisme est majoritaire (exemple : EURL).

des salariés communs, il convient alors de ne retenir que la fraction de la valeur locative des terrains, bâtiments ou matériels, calculée au prorata du temps d'utilisation pour l'activité taxable. L'organisme doit alors estimer sous sa propre responsabilité dans quelle proportion le local ou le matériel est affecté à l'activité imposable.

L'attention est toutefois appelée sur le fait que cette répartition doit être cohérente avec celle retenue en matière d'imposition sur les sociétés.

Cela étant, l'obligation de sectoriser afin de n'être imposé à la taxe professionnelle que sur les seules activités lucratives est rapportée. Ainsi, seules les activités lucratives sont imposables, quand bien même elles seraient prépondérantes ou ne feraient pas l'objet d'une sectorisation (sous réserve du bénéfice de la franchise).

CHAPITRE 2 : LA SECTORISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS

Section 1 : les conditions de la sectorisation

203. Un organisme, dont l'activité principale est non lucrative, peut réaliser des opérations de nature lucrative.

204. Les organismes peuvent isoler, sous certaines conditions, leurs activités lucratives au sein d'un secteur distinct, de manière à ce que le régime fiscal dont ils bénéficient au titre de leurs activités non lucratives ne soit pas remis en cause.

205. Le caractère non **lucratif** d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité **principale** non lucrative (A).

Il est en outre nécessaire que l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante. En effet, la partie lucrative ne doit pas déterminer l'orientation de l'ensemble de l'activité de l'organisme (B).

Sous-section 1 : Les activités doivent être dissociables

206. En principe, sont considérées comme dissociables de l'activité principale non lucrative les activités qui correspondent à des prestations différentes.

Il s'agit notamment des activités accessoires à l'activité principale de l'organisme à but non lucratif, lorsqu'elles sont exercées dans des conditions concurrentielles, telles que :

- vente d'un journal, même si le thème de ce dernier correspond à l'objet social de l'organisme ;
- exploitation d'un bar ou d'une buvette ;
- vente d'articles divers, même s'ils sont illustrés du logo de l'association ;
- location de salles.

La seule complémentarité d'une activité lucrative et d'une activité non lucrative ne suffit donc pas à remettre en cause la non-lucrativité de cette dernière dès lors que les deux activités sont effectivement distinctes. Il en va différemment s'il ressort des circonstances de fait que l'activité non lucrative a pour objet principal le développement d'une clientèle ou l'accroissement des résultats de l'activité lucrative.

207. Toutefois, si l'objet de l'organisme justifie que les activités lucratives et non lucratives soient réalisées en employant simultanément les mêmes moyens, par exemple avec l'objectif d'assurer la mixité sociale des activités, il peut être admis que la condition de dissociabilité des activités se limite à son aspect comptable. Dans ce cas, l'association doit être en mesure de dissocier comptablement les charges et les produits de rattachant aux différentes activités.

Sous-section 2 : Les activités non lucratives doivent demeurer significativement prépondérantes

208. En matière d'impôt sur les sociétés, la possibilité offerte aux organismes de sectoriser leurs activités lucratives est réservée aux situations où les activités à caractère non lucratif sont significativement prépondérantes.

209. Cette notion de prépondérance doit s'appréhender de la manière qui rende le mieux compte du poids réel de l'activité non lucrative de l'organisme.

210. A cet égard, le critère comptable du rapport des recettes lucratives sur l'ensemble des moyens de financement de l'organisme (recettes, subventions, dons, legs, et) apparaît comme le plus objectif.

Toutefois, ce critère peut, dans certains cas, ne pas être le plus pertinent, en particulier lorsque le mode de fonctionnement des activités non lucratives fait appel de façon significative à des soutiens non financiers difficilement évaluables (activité bénévole, dons en nature, ...). Dans ce cas, il convient de privilégier d'autres critères afin d'apprécier le poids réel relatif des activités de l'organisme. Il peut s'agir, par exemple, d'apprécier la part respective des effectifs ou des moyens qui sont consacrés respectivement à l'activité lucrative et à l'activité non lucrative.

En toute hypothèse, il est généralement préférable d'apprécier la prépondérance par rapport à une moyenne pluriannuelle afin d'éviter de tirer des conséquences d'une situation exceptionnelle.

Section 2 : Les modalités de sectorisation

Sous-section 1 : Les règles de sectorisation en matière d'impôts directs se distinguent de celles qui régissent la création de secteurs distincts d'activités en matière de TVA

211. Les périmètres des secteurs constitués au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle, d'une part, et de la taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part, peuvent ne pas être identiques.

212. En matière de droit à déduction de la TVA, les règles relatives à la création de secteurs distincts d'activités résultent de dispositions réglementaires qui s'imposent aussi bien à l'administration qu'aux redevables. En application de ces règles, deux sortes de sectorisation doivent être distinguées :

- celle qui résulte du principe général énoncé à l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts : cette sectorisation s'applique aux redevables qui réalisent des activités qui ne sont pas toutes soumises à des dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée ;

- celle qui résulte de dispositions spécifiques prévoyant expressément que, compte tenu de leur nature, certaines activités doivent être érigées en un secteur distinct d'activité.

213. Ainsi, un même organisme qui décide, pour l'application de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle, de sectoriser ses activités lucratives, peut être également tenu de constituer des secteurs distincts pour l'exercice de ses droits à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions rappelées ci-après :

- un secteur regroupant les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en application des dispositions de l'article 261-7-1°-a et c du code général des impôts comprenant les services rendus aux membres, les manifestations de bienfaisance dans la limite de six par an, ainsi que les ventes consenties, le cas échéant, aux membres de l'organisme, y compris la part taxée de ces ventes, c'est-à-dire celle qui excède la limite de 10 % des recettes totales de l'organisme. Il s'agit d'une sectorisation spécifique résultant du deuxième alinéa de l'article 242 B de l'annexe II au code général des impôts ;

- un secteur qui regroupe les opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, autres que les ventes taxées consenties aux membres et autres que les opérations pour lesquelles une disposition spécifique impose la création d'un secteur particulier (voir ci-après) ;

- un secteur spécifique pour chacune des activités au titre desquelles la création d'un secteur distinct est obligatoire en application de dispositions particulières (voir en ce sens notamment, code général des impôts, annexe II, article 213, deuxième alinéa ; article 242 B, troisième alinéa et article 193, quatrième alinéa).

Sous-section 2 : La mise en œuvre de la sectorisation

A. CREATION DU SECTEUR LUCRATIF

I. Affectation des moyens d'exploitation

214. Les moyens d'exploitation (locaux, matériels, salariés...) propres à chacun des secteurs créés par l'organisme doivent être spécifiquement affectés au secteur considéré.

Si l'organisme exerce l'activité lucrative avec des moyens d'exploitation communs à ceux affectés à l'activité non lucrative, ces moyens doivent être répartis comme en matière de taxe professionnelle au prorata du temps d'utilisation dans le cadre de l'activité lucrative (cf. Documentation administrative 6 E-2211, n^{os} 27 et 28 et 6 E-231, n° 9).

II. Etablissement d'un bilan fiscal de départ

1. Principes

215. L'organisme doit se conformer aux obligations fiscales et comptables propres aux impôts commerciaux à raison des activités du secteur lucratif. Il doit donc établir un bilan fiscal de départ à la date du premier jour du premier exercice soumis à ces impôts.

Ce bilan d'entrée est porté à la connaissance de l'administration au moyen de tableaux annexes joints à la déclaration de résultat du premier exercice imposé.

216. L'ensemble des éléments d'actif et de passif affectés aux opérations lucratives doivent figurer dans ce bilan.

Les comptes de capitaux propres comportent un compte de liaison qui retrace les transferts entre les deux secteurs.

217. Tout retrait ultérieur de l'un de ces éléments d'actif aura les conséquences fiscales d'une cession d'actif.

218. Les produits et les charges doivent être rattachés à la période exonérée ou à la période imposable par application des critères de droit commun qui permettent de déterminer la date à laquelle sont réunies les conditions de leur qualification en créances acquises ou en dettes certaines.

Ce principe exclut toute imputation sur les bases imposables de charges qui se rapportent à une période antérieure non fiscalisée et toute imposition de produits se rapportant à cette même période non fiscalisée, à l'exception de celles prévues par une disposition expresse du code général des impôts.

219. Le bilan de départ doit donc comprendre l'ensemble des comptes de régularisation et de provisions qui permettent le respect de ces principes (produits à recevoir, produits constatés d'avance, provisions pour charge ou dépréciation...).

2. Cas des immeubles

220. En ce qui concerne les immeubles dont il est directement propriétaire, l'organisme peut :

- inscrire à l'actif de son bilan la seule fraction de l'immeuble affectée à l'activité lucrative. L'organisme peut alors déduire les charges de propriété afférentes à cette fraction d'immeuble, dont l'amortissement. En contrepartie, la plus-value de cession ou de retrait d'actif sera taxable dans les conditions de droit commun au prorata de la partie inscrite au bilan ;

- ou ne pas l'inscrire à l'actif de son bilan. Dans ce cas, l'organisme ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur les sociétés au taux normal aucune charge de propriété, notamment d'amortissement, au titre de cet immeuble. En revanche, la plus-value de cession n'est pas taxable.

Remarque : L'inscription ou non à l'actif du bilan de l'immeuble affecté à l'activité lucrative est sans incidence au regard de l'imposition de la valeur locative dudit bien à la taxe professionnelle.

3. Autres immobilisations

221. Pour l'inscription de ses biens autres qu'immobiliers (et les biens immobiliers dans l'hypothèse d'un choix pour leur inscription) au bilan, il convient donc en principe de retenir la fraction du bien qui correspond à son utilisation lucrative. Si cette méthode convient lorsque la répartition de l'utilisation des biens par les deux

secteurs est constante dans le temps (exemple : affectation de bureaux), elle représente une grande source de complexité lorsque la répartition entre les deux secteurs varie d'un exercice à l'autre (exemple : ordinateurs, véhicules affectés aux deux secteurs).

Il sera donc admis pour ces biens, que la valeur totale soit inscrite au bilan du secteur lucratif, l'amortissement seul étant réparti, exercice par exercice, entre les deux secteurs. Dans cette hypothèse, seule la sortie totale du bien du secteur lucratif ou sa cession à l'extérieur de l'organisme, sera le fait générateur d'une plus-value, elle-même répartie entre les deux secteurs au prorata des amortissements déduits d'un résultat fiscal.

Exemple : amortissement d'un véhicule d'une valeur de 10 000 €.

Année	Amortissement comptable	% d'utilisation lucrative	Amortissement fiscal
2000	2 000	30 %	600
2001	2 000	20 %	400
2002	2 000	50 %	1 000
Total	6 000		2 000

Vente du véhicule en 2003 pour 5 000 €

Valeur nette comptable : 10 000 – 6 000 = 4 000 €

Plus-value comptable : 5 000 – 4 000 = 1 000 €

Plus-value fiscale : $\frac{1\,000 \times 2\,000}{6\,000}$ = 333,33 €

222. Cela étant, la liberté d'inscription au bilan du secteur lucratif est également admise pour l'ensemble des biens mobiliers utilisés dans le cadre des activités lucratives. En l'absence d'inscription à l'actif du secteur lucratif des biens mobiliers, aucune charge de propriété, telles que les frais d'acquisition, les grosses réparations et l'amortissement ne pourra être déduite du résultat imposable.

Remarque : L'inscription ou non d'un bien à l'actif du bilan est sans incidence au regard de l'imposition de la valeur locative dudit bien à la taxe professionnelle.

4. Traitement des provisions

223. En ce qui concerne les provisions établies selon les normes comptables pour faire face à des charges ou risques mais qui, au regard des règles d'assiette, ne correspondent pas à des charges fiscalement déductibles lors de leur constatation, il convient de les déclarer et de les traiter comme des provisions non déductibles.

La reprise comptable de ces provisions sera donc annulée extra-comptablement pour la détermination du résultat fiscal.

224. En revanche, la reprise d'une provision inscrite au bilan d'entrée en tant que provision déductible du résultat fiscal en application des principes comptables et fiscaux en vigueur sera comprise dans le résultat imposable, la charge réelle couverte par cette provision étant déduite de ce même résultat.

Nota : s'il apparaissait que des provisions déductibles étaient manifestement sous-évaluées lors de la formation du bilan fiscal de départ, l'administration se réserve le droit de remettre en cause les charges qui auraient dû être couvertes par ces provisions conformément au principe de l'annualité des charges.

III. Valorisation des éléments inscrits au bilan fiscal de départ

225. Les éléments d'actif et de passif sont inscrits au bilan fiscal de départ pour leur valeur réelle à la date d'établissement de ce bilan.

En conséquence, il y a lieu en principe de procéder à une (ré)évaluation des actifs.

Dans l'hypothèse où cette réévaluation ne serait pas possible, l'organisme concerné devra fournir un tableau, joint à la déclaration, précisant pour chaque bien concerné :

- la valeur comptable d'inscription au bilan comptable ;
- sa valeur réelle d'inscription au bilan fiscal ;
- l'amortissement pratiqué au plan comptable ;
- l'amortissement fiscal calculé sur la valeur réelle.

226. Les conséquences fiscales du transfert vers le secteur non lucratif d'un élément inscrit à ce bilan sont déterminées en fonction de la valeur réelle de l'élément à la date de son changement d'affectation.

IV. Détermination du résultat imposable du secteur lucratif

227. Le résultat imposable du secteur lucratif est déterminé et soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

228. Un organisme peut mettre fin à la sectorisation de ses activités lucratives. Dans ce cas, il rend imposable à l'impôt sur les sociétés l'ensemble de ses activités. Les éléments d'actif et de passif précédemment compris dans le secteur non lucratif sont inscrits au bilan d'entrée de l'exercice au titre duquel il est renoncé à la sectorisation, dans les conditions prévues aux paragraphes n^{os} 215 et suivants.

De même, un organisme peut reconstituer un secteur lucratif dans les conditions prévues ci-dessus. Dans ce cas, les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés en cas de cessation partielle d'entreprise sont applicables dans les conditions de droit commun.

B. MODALITES D'ASSUJETTISSEMENT

I. En matière d'impôt sur les sociétés

1. Modalités d'imposition

229. L'organisme est redevable de l'impôt sur les sociétés :

- au taux de droit commun et des contributions assises sur cet impôt prévus aux articles 235 ter ZA et 235 ter ZC du code général des impôts à raison des résultats imposables du secteur lucratif ;

- le cas échéant, au taux réduit de 15 % prévu au b du I de l'article 219 du code général des impôts ;

- le cas échéant, aux taux réduits de 24 % ou de 10 % sur ses revenus patrimoniaux c'est-à-dire ses revenus fonciers, agricoles et mobiliers.

230. Si des revenus fonciers, agricoles ou mobiliers se rattachent aux activités lucratives sectorisées, ils doivent être intégrés au résultat imposable au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

L'administration a la charge d'établir que les immeubles loués, les exploitations rurales ou forestières ou les placements mobiliers sont réellement affectés à la réalisation d'opérations lucratives.

Ces revenus patrimoniaux perçus par un organisme sans but lucratif sont donc, sauf preuve contraire, soumis à l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 206-5 du code général des impôts.

231. L'organisme doit déposer deux déclarations, l'une (n° 2065) pour ce qui concerne son secteur lucratif, et l'autre (n° 2070) pour ce qui concerne ses revenus patrimoniaux.

232. L'impôt sur les sociétés correspondant à l'activité lucrative ainsi que les contributions assises sur cet impôt donnent lieu au paiement spontané des acomptes et du solde de liquidation auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés dont dépend l'organisme, sans émission préalable d'un rôle.

En ce qui concerne le calcul et le paiement des acomptes et du solde de liquidation, il convient de se reporter à la Documentation administrative 4 H-5522.

233. Toutefois, il est admis que les organismes soient dispensés d'acomptes au cours des douze premiers mois d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

234. L'imposition aux taux réduits prévue à l'article 206-5 du code général des impôts reste établie par voie d'avis de mise en recouvrement. Cette imposition est exclue du régime des acomptes.

2. Prélèvement de fonds sur le secteur lucratif

235. Les valeurs financières (liquidités, titres de placement....) peuvent être transférées du secteur lucratif vers le secteur non lucratif. Ces transferts sont enregistrés dans le compte de liaison.

Ces sommes ne sont pas éligibles au dispositif prévu en faveur du mécénat et ne peuvent donc pas être admises en déduction du résultat imposable du secteur lucratif. Leur retrait de l'actif a les conséquences fiscales d'une cession d'actif.

Les prélèvements opérés ne doivent pas être financés par un endettement du secteur lucratif.

236. Toutefois, il ne pourra être constaté de distributions imposables en tant que revenus distribués au sens des articles 109 à 117 du code général des impôts dès lors que l'organisme en cause, conformément à son statut, ne procède à aucune distribution irrégulière.

3. Dispense du versement d'acompte

237. Il est admis que les organismes soient dispensés d'acomptes au cours des douze premiers mois d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

238. Les organismes dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à 80 000 € sont dispensés à compter des exercices clos à partir du 31 décembre 2001 du versement des acomptes d'impôt sur les sociétés.

239. Exemple :

L'association « E » a clos son premier exercice le 31 décembre 2003. Elle a régulièrement constitué un secteur lucratif dont le chiffre d'affaires s'élève à 70 000 € au titre de l'exercice 2003. Elle n'a pas perçu de produits financiers.

L'association « E » est dispensée du versement d'acomptes d'impôt sur les sociétés en 2003 et 2004.

II. En matière de taxe professionnelle

240. Un organisme qui exerce une activité lucrative est assujetti à la taxe professionnelle sur cette seule activité, que son activité principale soit non lucrative ou pas.

L'organisme peut, s'il le souhaite, sectoriser ses activités lucratives.

Cette opération s'analyse en une création d'établissement lorsque les activités lucratives sont exercées dans de nouveaux locaux ou lorsque la sectorisation coïncide avec la création de l'activité lucrative imposable.

Dans cette hypothèse, les dispositions du II de l'article 1478 du code général des impôts s'appliquent (imposition en N+1 sur les bases de N éventuellement ajustées et réduction de moitié des bases de la première année d'imposition).

1. Date de début d'imposition

241. Ces organismes sont imposables sur l'activité lucrative accessoire et dissociable à compter de l'année suivant celle au cours de laquelle l'activité lucrative est créée, selon les règles prévues au II de l'article 1478 du code général des impôts (création d'établissement).

S'ils procèdent ultérieurement à la sectorisation des activités lucratives, le secteur lucratif reste seul imposable à la taxe professionnelle. Cette opération ne peut pas être assimilée à une création d'établissement au sens des dispositions de l'article 1478 précité. Il n'y a donc pas lieu d'appliquer la réduction de base de 50 % prévue au deuxième alinéa du II de l'article 1478 déjà cité.

2. Détermination des bases d'imposition du secteur lucratif

a) Eléments d'imposition afférents au secteur lucratif

242. Seuls les moyens d'exploitation affectés aux activités lucratives (immeubles, matériels) doivent être retenus pour le calcul des bases d'imposition à la taxe professionnelle de l'organisme.

Pour apprécier le seuil d'imposition des équipements et biens mobiliers visé à l'article 1469-4° du code général des impôts, il convient de ne retenir que les seules recettes afférentes au secteur lucratif.

Il est précisé que les biens affectés à l'activité lucrative et dont l'organisme dispose à quelque titre que ce soit (propriété, prise en location, mise à disposition gratuite...) doivent être inclus dans la base d'imposition, alors même que les biens ne seraient pas inscrits à l'actif du bilan (cf. n° 215).

Lorsque les activités lucratives et non lucratives sont exercées dans des locaux et avec du personnel distincts, la taxe professionnelle ne porte que sur les locaux où l'activité imposable est exercée et sur le matériel qui s'y rattache. En revanche, lorsque les deux activités sont exercées dans les mêmes locaux ou/et avec un matériel et des salariés communs, il convient de ne retenir que la fraction de la valeur locative des terrains, bâtiments ou matériels affectée à l'activité taxable et calculée au prorata du temps d'utilisation. L'organisme doit alors estimer sous sa propre responsabilité dans quelle proportion le local ou le matériel est affecté à l'activité imposable.

b) Période de référence retenue pour la détermination de la base d'imposition.

243. La période de référence servant à la détermination des bases d'imposition du secteur lucratif est celle de droit commun visée au II de l'article 1478 du code général des impôts (ou au IV du même article dans le cas d'un changement d'exploitant).

c) Calcul des bases imposables

244. Les bases d'imposition sont calculées dans les conditions de droit commun. (cf. Documentation administrative 6 E-22 à 25). Ainsi, il y a lieu d'appliquer notamment, la réduction de base de 50 % prévue à l'article 1478 II 3ème alinéa du code général des impôts (Réduction pour Création d'Etablissement) l'année qui suit celle de la création de l'activité lucrative, que la création ait coïncidé ou pas avec la sectorisation.

Le transfert d'un bien du secteur non lucratif au secteur lucratif ne peut avoir pour effet de modifier la valeur locative du bien à retenir dans la base d'imposition de l'organisme. Les dispositions de l'article 1518 B du code général des impôts ne sont pas applicables.

3. Effets de la suppression du secteur lucratif

a) La fin de la sectorisation coïncide avec la cessation de toute activité lucrative.

245. L'organisme n'est plus assujetti à la taxe professionnelle à compter de l'année suivant celle au cours de laquelle il a cessé son activité lucrative et peut, le cas échéant, bénéficier du dégrèvement prorata temporis dans les conditions prévues à l'article 1478-I du code général des impôts (cessation de toute activité et absence de cession ou de transfert).

b) Les conditions requises en matière d'impôt sur les sociétés pour sectoriser l'activité lucrative ne sont plus remplies (activité lucrative prépondérante ou non dissociable) cf. nos 206 et suivants.

246. L'organisme n'est plus autorisé à sectoriser mais reste imposable sur sa seule activité lucrative.

La suppression du secteur n'a pas pour effet de modifier la valeur locative des biens à retenir dans la base d'imposition de l'organisme.

4. Dégrèvements

a) Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (article 1647 B sexies du code général des impôts).

247. L'organisme peut bénéficier du plafonnement de ses cotisations de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée produite par la seule activité imposable, dans les conditions de droit commun.

Les éléments afférents à l'activité non lucrative doivent être exclus du calcul de la valeur ajoutée. De même, seul le chiffre d'affaires provenant du secteur lucratif est retenu pour déterminer le taux de plafonnement applicable.

A titre de règle pratique, il conviendra de retenir les éléments comptables fournis en annexe aux déclarations de résultats souscrites par l'organisme au titre de son activité lucrative sectorisée.

Remarque : Les mêmes règles de calcul de la valeur ajoutée sont applicables en ce qui concerne la cotisation minimale prévue à l'article 1647 E du code général des impôts.

b) Dégrèvement pour réduction d'activité (article 1647 bis du code général des impôts)

248. Ce dégrèvement est accordé dans les conditions de droit commun lorsqu'une baisse des bases d'imposition appréciées pour l'ensemble du secteur lucratif de l'association est enregistrée.

c) Dégrèvement pour cessation d'activité (article 1478-I du code général des impôts)

249. Ce dégrèvement ne peut être prononcé que si l'organisme cesse toute activité lucrative. Ainsi la suppression du secteur au sein duquel étaient exercées les activités lucratives n'ouvre droit au dégrèvement prévu à l'article 1478-I 2è alinéa du code général des impôts que si l'organisme, considéré dans son ensemble, cesse définitivement toute activité lucrative.

5. Obligations déclaratives

250. L'organisme doit déclarer ses éléments d'imposition afférents au secteur lucratif dans les conditions prévues à l'article 1477 du code général des impôts, c'est-à-dire avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la création de l'activité lucrative isolée au sein d'un secteur distinct et, en période de croisière, avant le 1er mai d'une année pour l'année suivante.

III. En matière de taxe d'habitation

251. Conformément aux dispositions de l'article 1407-2° du code général des impôts, la taxe d'habitation est due pour les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif notamment par des associations et organismes privés qui ne sont pas retenus pour l'établissement de la taxe professionnelle.

Dès lors, les locaux ou la fraction des locaux compris dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle en application des règles décrites ci-dessus ne sont pas imposables à la taxe d'habitation.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la documentation administrative 6 D-12.

IV. Imposition forfaitaire annuelle

252. Les organismes qui exercent des activités lucratives sont en principe redevables de l'imposition forfaitaire annuelle. Seul le chiffre d'affaires du secteur lucratif majoré des produits financiers y afférent est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

CHAPITRE 3 : LA FILIALISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES

253. L'opération de la filialisation s'opère habituellement par apport partiel d'actif, et peut être réalisée soit au profit d'une société nouvelle soit au profit d'une société préexistante.

Section 1 : Conséquences sur le régime fiscal de l'organisme

254. La détention de titres d'une société commerciale par un OSBL peut avoir des conséquences sur son caractère non lucratif.

Afin de déterminer si la détention des titres remet en cause le caractère non lucratif de l'activité, il convient de s'interroger sur le point de savoir si cette détention devient un élément prépondérant par rapport à l'activité non lucrative de l'organisme.

A cet égard, trois situations peuvent se présenter.

Sous-section 1 : Une gestion patrimoniale qui ne remet pas en cause le caractère non lucratif général de l'organisme

255. La simple détention par un organisme d'une partie du capital d'une société n'est pas à même en soi de remettre en cause son caractère non lucratif général.

256. Si cette détention est minoritaire, il est possible de considérer qu'il y a une présomption de gestion passive.

Si en outre, l'organisme ne joue dans la société aucun rôle de gestion actif, la gestion peut être considérée comme patrimoniale.

257. Dans cette hypothèse, les titres de la société font partie du patrimoine de l'organisme qui demeure non lucratif, si les autres conditions sont remplies. Les dividendes reçus sont alors soumis aux règles prévues à l'article 206-5 déjà cité. A ce titre, s'agissant d'une société française, ils sont exonérés.

258. Exception : Les titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif placé sous le régime fiscal spécial des fusions prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts, doivent impérativement être localisés dans un secteur lucratif, qu'il conviendra le cas échéant de créer, afin de respecter l'engagement de calcul des plus-values imposables dont sont grevés ces titres.

Ils ne pourront être détenus dans le secteur non lucratif qu'après transfert et taxation de la plus-value latente.

Sous-section 2 : Une gestion active de la filiale qui permet la création d'un secteur imposable sans remise en cause de la non lucrativité de tout l'organisme

259. Ne peut être considérée a priori comme patrimoniale la détention d'une participation majoritaire dans le capital de la filiale. Il en est de même lorsqu'il existe des liens économiques entre les deux entités ou lorsque les dirigeants de la filiale sont également dirigeants de l'association ou lorsque des liens de parenté existent entre le dirigeant de l'association et le dirigeant de la filiale.

Cela étant, la détention majoritaire du capital n'est pas suffisante pour qualifier la gestion de gestion active. Il convient de s'interroger sur le point de savoir si l'organisme intervient concrètement et de façon importante dans la gestion de la filiale.

260. Ainsi, l'organisme, qui peut avoir une activité distincte de la société, intervient dans tout ou partie de la gestion de sa filiale (c'est en particulier le cas lorsque la société commerciale a la forme d'une EURL).

261. Dans cette situation, et afin d'assurer une certaine neutralité avec la situation fiscale qui résulterait d'une solution de sectorisation de l'activité, il est considéré que l'organisme exerce une activité lucrative de gestion de titres. Il convient alors d'appliquer à la gestion de ces titres les règles exposées en matière de sectorisation dans les conditions définies précédemment.

Ainsi, si l'activité de gestion de titres n'est pas prépondérante (les revenus retirés de cette activité ou la gestion de la société ne requiert pas l'essentiel de l'activité de l'association), le secteur lucratif peut être limité à la seule détention des titres.

Dans ces conditions, le bilan fiscal est composé, à l'actif, des titres de la société et, au passif, éventuellement, des dettes et du compte de liaison qui enregistre les transferts du secteur lucratif au secteur non lucratif.

262. Les dividendes reçus peuvent bénéficier du régime mère-fille si les conditions d'application de ce régime sont remplies.

263. Les éventuelles plus-values de cession des titres sont imposables dans les conditions de droit commun de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 206-1 du code général des impôts.

264. Exemple de gestion active d'une filiale :

Hypothèses :

L'association F crée, pour financer son activité non lucrative d'alphabétisation, une EURL qui assure des séances de formation de personnels d'entreprises.

L'association F retire de cette société un dividende annuel de 100 000 €. L'association n'a pas d'autres ressources et réalise son activité non lucrative avec la participation d'une cinquantaine de bénévoles.

Elle salarie une personne comme secrétaire-comptable qui s'occupe de toute la partie administrative et notamment de la gestion des titres de la filiale.

Solution :

La seule détention par l'association F des titres de l'EURL rend la gestion de ces titres lucrative.

Bien que le dividende représente la totalité des ressources de l'association, l'importance relative des bénévoles affectés à l'activité non lucrative au regard de la personne salariée affectée en partie à la gestion de la filiale permet de conclure à la prépondérance de l'activité non lucrative.

L'association peut sectoriser son activité de gestion de titres.

Les dividendes reçus de l'EURL sont imposables dans les conditions de droit commun mais bénéficient du régime mère-fille et sont donc imposés pour une valeur égale à 0.

En cas de cession des titres de l'EURL, la plus-value éventuellement constatée entre le prix de cession et le prix de revient fiscal des titres est imposée selon les règles de droit commun.

Sous-section 3 : Des relations privilégiées avec la filiale qui entraînent la lucrativité de l'ensemble de l'organisme

265. De façon générale, un organisme qui entretient avec une société du secteur lucratif des relations privilégiées caractérisées par une complémentarité économique est considéré comme lucratif pour l'ensemble de ses activités, sans possibilité de sectorisation.

Tel est notamment le cas lorsqu'il existe entre eux une complémentarité commerciale, une répartition de clientèle, des échanges de services, une prise en compte par la société de charges relevant normalement de l'activité non lucrative, etc...

266. La notion de complémentarité commerciale désigne à la fois la situation dans laquelle l'activité non lucrative tend à développer l'activité de la société commerciale, et celle dans laquelle cette dernière confère à l'activité non lucrative de l'organisme, par contagion de ses propres buts et pratiques commerciales, tout ou partie des avantages liés au recours au marché.

267. Il n'y a pas lieu de relever l'existence d'une telle complémentarité du seul fait de l'existence d'une filiale ou d'un lien entre l'activité non lucrative de l'organisme et celle, lucrative, de la filiale.

Section 2 : Les modalités de la filialisation

Sous-section 1 : Régime fiscal de l'opération d'apport partiel d'actif

268. Un organisme sans but lucratif, dont l'activité lucrative n'est pas prépondérante, peut souhaiter ne pas créer de secteur lucratif. Dans ce cas, cet organisme a la possibilité de filialiser son secteur lucratif.

269. Il lui suffit alors de transférer à une structure juridiquement distincte, les moyens qu'il souhaite affecter, après apport, à l'exercice d'une activité lucrative.

270. De même, un organisme sans but lucratif peut filialiser une ou plusieurs des activités lucratives de son secteur lucratif afin de marquer la séparation entre ces activités et le secteur non lucratif qu'elles financent.

A. IMPOT SUR LES SOCIETES

I. Cas général

271. Lorsqu'un organisme décide de ne plus affecter à ses activités non lucratives une partie de ses actifs pour les mettre en société et limite effectivement son activité à la poursuite de son objet désintéressé, il n'est imposable que sur les seuls revenus énumérés à l'article 206-5 du code général des impôts.

Ces revenus n'incluent les plus-values sur cession d'éléments d'actif immobilisés que si les éléments cédés sont affectés à une exploitation agricole imposée d'après le régime du bénéfice réel. En dehors de ce cas, il est admis qu'il n'y a pas imposition des gains en capital.

II. Filialisation des activités du secteur lucratif

1. Principe : Imposition des bénéfices réalisés par l'activité apportée

272. L'apport partiel d'actif peut porter sur tout ou partie des activités du secteur lucratif.

273. L'apport partiel d'actif entraîne, au regard du secteur lucratif de l'organisme apporteur, cession ou cessation d'entreprise, en totalité ou en partie, et donne lieu à une imposition immédiate dans les conditions fixées par les articles 201 et 221-2 du code général des impôts.

Toutefois, à titre de règle pratique, en cas de cession ou cessation partielle, il conviendra de surseoir à l'établissement immédiat de l'imposition des bénéfices non encore taxés (à moins que les intéressés ne le demandent). Lorsqu'il a été sursis à l'imposition en vertu de cette tolérance, les bénéfices afférents à la branche d'activité apportée sont taxés, après l'expiration de l'exercice en cours, en même temps que ceux du secteur lucratif conservé.

2. Régime spécial des fusions

274. Lorsque l'apport partiel d'actif est réalisé au profit d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, les plus-values d'apport et les provisions peuvent, dans les conditions prévues aux articles 210 A à 210 C du code général des impôts, ne pas être immédiatement taxées lors de l'opération.

275. Conformément à l'article 210 B du code général des impôts, le régime de sursis d'imposition prévu à l'article 210 A du même code s'applique aux apports partiels d'actif lorsque l'apport partiel d'actif porte sur une branche complète d'activité et que l'association apporteuse prend l'engagement dans l'acte d'apport :

- de conserver pendant trois[15] ans les titres remis en contrepartie de l'apport ;

- de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures ;

- lorsque ces conditions ne sont pas remplies seul le recours à la procédure d'agrément prévue à l'article 210 B-3 du code général des impôts sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération d'apport partiel d'actif envisagée sous le régime spécial des fusions.

Afin de respecter cet engagement, les titres doivent être inscrits directement et immédiatement à l'actif du bilan du secteur lucratif de l'organisme sans but lucratif jusqu'au moment de leur cession. Le transfert des titres du secteur taxable au secteur non taxable entraîne l'imposition dans les conditions de droit commun de la plus-value latente constatée au moment du transfert au titre de l'exercice au cours duquel intervient le changement d'affectation.

276. Par ailleurs, il est rappelé que la société bénéficiaire de l'apport doit prendre, dans l'acte d'apport, les engagements prévus à l'article 210 A précité quelle que soit la procédure, de plein droit ou d'agrément, mise en œuvre.

277. De plus, l'organisme sans but lucratif et la société bénéficiaire de l'apport doivent se conformer aux obligations déclaratives prévues à l'article 54 septies du code général des impôts.

B. DROITS D'ENREGISTREMENT

278. L'apport peut bénéficier du régime de faveur défini aux articles 816 et 817 du code général des impôts dans les conditions prévues à l'article 817 A du même code.

Sous-section 2 : Taxe professionnelle

279. L'organisme qui le souhaite peut filialiser tout ou partie de ses activités lucratives au sein d'une structure juridiquement distincte. Cette filialisation revêt la forme d'un apport partiel d'actif à une société nouvelle ou préexistante.

A. MODALITÉS D'IMPOSITION DE LA FILIALE

I. Création d'une société nouvelle

280. La filiale constituée est imposable à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun dès l'année suivant celle de sa création.

Cette opération s'analyse ainsi de façon générale :

- soit en une création d'établissement lorsque la filiale s'installe dans de nouveaux locaux ou lorsque la filialisation coïncide avec la création de l'activité lucrative imposable.

Dans cette hypothèse, les dispositions du II de l'article 1478 du code général des impôts s'appliquent (exonération en N, imposition en N+1 sur les bases de N éventuellement ajustées et réduction de moitié des bases de la première année d'imposition) ;

- soit en un changement d'exploitant lorsque l'organisme exerçait déjà l'activité lucrative qui le rendait imposable et que la filiale s'installe dans des locaux précédemment occupés par l'organisme.

[15] L'article 22 de la loi de finances pour 2000 a réduit la durée de l'engagement de 5 à 3 ans.

Il convient alors d'appliquer les dispositions du IV du même article.

II. Apport à une société préexistante

281. Lorsque la filialisation est réalisée au profit d'une société préexistante, celle-ci est imposable à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun. L'apport partiel d'actif réalisé à son profit constitue alors une extension de l'établissement préexistant (sous réserve le cas échéant d'une création d'un établissement nouveau ou d'un changement d'exploitant).

B. CONSÉQUENCES AU REGARD DE L'ORGANISME MÈRE

Trois situations doivent être envisagées.

282. Cas n° 1 : L'organisme mère est considéré comme n'exerçant plus aucune activité lucrative. Tel est le cas lorsqu'il se cantonne dans son rôle d'actionnaire passif et ne joue aucun rôle dans la gestion de la filiale. Il est alors hors du champ d'application de l'impôt.

283. Cas n° 2 : L'organisme mère intervient dans la gestion de sa filiale. Cette activité est imposable à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun que celle-ci fasse ou non l'objet d'une sectorisation, dès lors qu'elle est exercée dans des conditions caractérisant l'exercice d'une profession non salariée (régularité, mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels….). Tel serait le cas d'une gestion active se traduisant par des arbitrages répétés et des transactions nombreuses.

284. Cas n° 3 : L'organisme entretient avec sa filiale des relations privilégiées caractérisées par une complémentarité économique. L'organisme étant alors considéré comme lucratif dans son ensemble, il ne peut bénéficier de la franchise des impôts commerciaux. Il reste imposable à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun sur ses seules activités lucratives.

TITRE 5 : PRECISIONS DIVERSES

Conséquences de la réalisation d'activités lucratives au regard du régime juridique d'ensemble des associations

285. L'assujettissement aux impôts commerciaux d'une association qui réalise des activités lucratives n'est pas, à lui seul, de nature à remettre en cause sa situation juridique, au regard de la loi du 1er juillet 1901 dès lors que, notamment, sa gestion reste désintéressée.

La soumission d'une association aux impôts commerciaux, du fait de la qualification de son activité comme lucrative au sens fiscal du terme, est, en droit, sans incidence sur les agréments, habilitations ou conventions qui sont susceptibles de lui être délivrés au titre d'une réglementation particulière. De même, l'octroi de concours publics aux organismes concernés reste soumis aux dispositions qui leur sont spécifiques.

DB liée : 6 E-121 et les BOI 4 C-2-00 et 6 E-2-99.

BOI supprimés : 4 H-5-98, 4 H-1-99, 4 H-3-00 et 4 H-6-01.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

RES N°2005/82 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Organisation d'un festival de musique

Question :

A quelles conditions l'activité d'organisation de spectacles exercées par les associations n'est-elle pas soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

La situation fiscale des associations qui gèrent un festival de musique classique ou de jazz s'apprécie au regard des critères de non lucrativité précisés par l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998.

Etape n° 1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée

Sous réserve des dispositions prévues à l'article 261-7 1° d du code général des impôts et de l'application des mesures de tolérance précisées par l'instruction 4 H 5 98 du 15 septembre 1998 complétée par l'instruction 4 H-1-99 du 16 février 1999, la gestion doit être désintéressée. Les dirigeants, de droit ou de fait, doivent donc, en principe, exercer leurs fonctions à titre bénévole.

Le recours à un directeur salarié (quel que soit son titre officiel), qui peut participer à titre consultatif au conseil d'administration, n'est pas de nature à remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme dès lors que le conseil d'administration détient un pouvoir de nomination et de révocation du directeur et en fixe la rémunération.

Néanmoins, en raison de la spécificité de l'activité, il est admis que le directeur dispose d'une grande liberté en matière d'orientation artistique, sans que la gestion désintéressée soit remise en cause.

Inversement, lorsque le directeur, membre ou non du conseil d'administration, se substitue à cet organe de direction pour la définition des orientations majeures (autres qu'artistiques) de l'activité de l'organisme, sans contrôle effectif de ce conseil, ou fixe lui-même sa propre rémunération, il sera considéré comme dirigeant de fait entraînant par là même la gestion intéressée de l'organisme.

Etape n° 2 : l'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

La spécificité des festivals, l'attrait qu'ils peuvent exercer, notamment en raison de la notoriété des artistes accueillis, sur des populations éloignées de leur lieu d'organisation doit conduire à une appréciation large de la zone géographique au sein de laquelle est appréciée l'existence de la concurrence. En dépit de leur originalité propre, les festivals concurrencent en effet les organisateurs de spectacles du secteur concurrentiel.

Aussi, selon la notoriété des artistes accueillis, la concurrence avec les organisateurs de spectacles doit s'apprécier dans un cadre régional, interrégional, voire national.

Il est précisé que le fait d'être titulaire de la " licence d'entrepreneur de spectacles " , qui relève d'une obligation issue de l'ordonnance du 13 octobre 1945 modifiée, y compris pour les associations sans but lucratif, ne constitue en rien une présomption de lucrativité.

Etape n° 3 : conditions de l'appréciation de la " non lucrativité " de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif

Si une association organisatrice de festivals ne peut démontrer qu'elle répond aux critères de non concurrence précisés ci-dessus, et afin de vérifier qu'elle réalise une activité non lucrative bien qu'elle soit en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif, il convient d'analyser le produit offert, le public visé, les prix pratiqués et les méthodes commerciales mises en oeuvre. Ces critères qui constituent un faisceau d'indices sont classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

a) Produit :

Une association pourra se distinguer d'une entreprise commerciale si :

• l'organisation du festival repose sur la participation de la population locale, notamment par le recours à des bénévoles au côté des permanents de l'association, tout comme des collectivités locales par le versement de subventions, la mise à disposition de personnels, etc.

• le festival valorise le patrimoine local, notamment architectural, de la région dans laquelle il est implanté en utilisant différents sites et monuments et non un lieu permanent de spectacles ;

• l'association propose, dans le cadre d'un projet global artistique et culturel identifié, des créations artistiques qui ne sont pas diffusées habituellement dans les circuits commerciaux de par leur caractère innovant ou expérimental ; ou encore en raison de leur coût de revient trop élevé ;

• la programmation contient dans une proportion significative, outre des artistes de renom, des artistes, en début de carrière ou " amateur " , dont la notoriété personnelle est à établir. Ces artistes trouvent souvent au sein de ces festivals l'occasion unique de se produire ou de diffuser leurs oeuvres ;

• elle développe et organise autour des concerts, des activités culturelles ou pédagogiques gratuites ou moyennant un prix modique notamment grâce à l'intervention des artistes figurant au programme en particulier en direction de populations spécifiques telles que les scolaires ou le jeune public, les populations rurales ou toute autre population qui ne peut assister aux concerts (public hospitalisé, habitants des quartiers défavorisés, population carcérale...).

Il est précisé que la satisfaction d'un seul de ces critères ne permet pas de considérer que le critère " produit " est satisfait. A l'inverse, il n'est pas nécessaire que tous les critères soient remplis.

b) Public :

Le public est en général indifférencié. Le critère public n'est donc pas dans cette hypothèse un critère de différenciation.

Cela étant, l'implantation locale d'une association et les actions qu'elle mène auprès de personnes en difficulté, issues de quartiers défavorisés ou de zones rurales sous-équipées et mal pourvues en offres culturelles et artistiques, tant en leur permettant d'assister aux spectacles et aux animations proposées que de participer à l'organisation même des activités, permettraient de considérer que ce critère est rempli.

c) Prix :

Pour que ce critère soit considéré comme satisfait, les prix proposés et payés par le public doivent être inférieurs d'au-moins un tiers aux prix proposés par les organismes du secteur concurrentiel ou être modulés en fonction de la situation des spectateurs (tarifs réduits en faveur des jeunes, des personnes sans emploi, des familles, etc.). Ce critère devra être strictement respecté même lorsque le festival accueille des artistes de renommée nationale ou internationale.

d) Publicité :

Le recours à la publicité constitue un simple indice de lucrativité de l'activité. Au demeurant, les associations peuvent porter à la connaissance du public l'existence des spectacles qu'elles organisent sans que soit remise en cause leur non-lucrativité à condition que les moyens mis en oeuvre ne puissent s'assimiler à de la publicité par l'importance et le coût de la campagne de communication.

Les activités annexes telles que les ventes de disques, de gadgets, les prestations de restauration et d'hébergement ainsi que les activités d'enseignement musical doivent être analysées au regard de la règle dite des " 4 P " , étant précisé qu'elles doivent le plus souvent être considérées comme lucratives au vu de ces critères.

Elles peuvent le cas échéant être sectorisées dès lors que les conditions prévues par les instructions 4 H-5-98 et 4 H-1-99 sont remplies, voire bénéficier de la franchise de 60 000 € prévue aux articles 206-1 bis, 261-7.1° b et 1447-II du code général des impôts.

Enfin, l'exploitation de droits de retransmission et la vente d'espaces publicitaires constituent dans tous les cas des activités lucratives.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/81 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Aide à la mise en oeuvre d'actions éducatives

Question :

Dans quelles mesures les associations proposant une aide à la mise en oeuvre d'actions éducatives peuvent-elles être exonérées des impôts commerciaux ?

Réponse :

Le secteur associatif peut proposer, dans le cadre de conventions conclues avec les collectivités territoriales, d'accompagner soit les services des collectivités, soit les

associations locales dans la mise en oeuvre de dispositifs éducatifs.

Etape n° 1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée

Il n'existe aucun particularisme pour les associations qui exercent cette activité. La gestion doit être désintéressée sous réserve des dispositions prévues par l'article 261 7 1° d du code général des impôts et de l'application des mesures de tolérance précisées par l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998 complétée par l'instruction 4 H-1-99 du 16 février 1999.

Etape n° 2 : L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

La réalisation de cette activité est généralement confiée par les collectivités locales à des associations.

Sauf exception, il n'y a pas de concurrence sur ce secteur et cette activité est non lucrative. S'il devait néanmoins y avoir concurrence, elle devrait s'apprécier au niveau local.

Etape n° 3 : Conditions d'appréciation de la " non lucrativité " de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif

Pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent tendre à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante. Afin de vérifier la réalisation de cette condition, il conviendra d'analyser les critères suivants, classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

1. Produit

Il s'agit d'assurer un conseil permanent et non sélectif auprès d'une collectivité pour l'assister dans la mise en oeuvre des actions qu'elle souhaite conduire en direction de l'enfance, de la jeunesse, notamment en matière d'éducation, d'éveil à la citoyenneté, de développement social par le détachement auprès de la collectivité d'un animateur professionnel qui va aider à l'élaboration du projet éducatif et à sa réalisation.

2. Public

L'association a pour seul interlocuteur la collectivité territoriale, pour le compte de laquelle elle organise cette activité.

3. Prix

L'association est bénéficiaire d'une subvention lui permettant de couvrir les frais de fonctionnement qu'elle supporte pour la réalisation de l'activité.

4. Publicité

L'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses activités.

Nota : compte tenu des contraintes fixées aux collectivités par l'application du code des marchés publics, ces activités font parfois l'objet d'un appel d'offres public donnant lieu à la conclusion d'un marché. Cet état de fait ne permet de conclure à l'existence d'une concurrence réelle que si des entreprises commerciales

participent à ces appels d'offres.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/90 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations de tourisme social

Question :

Dans quels cas les activités des associations de tourisme social sont-elles exonérées des impôts commerciaux ?

Réponse :

Les associations de tourisme social peuvent être exonérées des impôts commerciaux sous les conditions suivantes.

1) L'association doit être gérée de façon désintéressée

La gestion doit être désintéressée sous réserve de l'application des dispositions de l'article 261-7°-d du code généraldes impôts et des mesures de tolérance précisées par les instructions du 15 septembre 1998 (bulletin officiel des impôts 4 H-5-98) et du 16 février 1999 (bulletin officiel des impôts 4 H-1-99).

2) L'appréciation de la concurrence avec un organisme du secteur lucratif

Sauf exception, les produits offerts (circuits touristiques, séjours en centres ou clubs de vacances) sont proposés par de nombreux organismes du secteur concurrentiel.

Les organismes sont donc présumés concurrencer des entreprises du secteur concurrentiel.

Néanmoins, pour ce qui concerne l'accueil spécifique de personnes nécessitant un accompagnement médical ou social, il peut être considéré que les associations dont c'est l'activité principale ne sont pas, à ce titre, en concurrence avec les organismes du secteur lucratif qui accueillent de manière accessoire ces personnes.

3) L'appréciation de la « lucrativité » de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif.

Pour être considérées comme non lucratives, les activités concurrentielles doivent être exercées selon des modalités différentes de celles des entreprises du secteur lucratif. Afin de vérifier la réalisation de cette condition, il convient d'analyser les critères suivants, classés en fonction de leur importance décroissante.

a - Produit

L'obtention de l'agrément national « association de tourisme social » constitue un élément à prendre en considération, cependant les séjours en village de vacances ou en maison familiale ne devraient en général pas se distinguer des produits offerts par des entreprises.

C'est notamment le cas des séjours dans des villages de vacances ou des maisons familiales faisant l'objet d'un classement « tourisme », lequel impose des prestations minimales qui garantissent confort et agrément, quelle que soit la gradation dans la qualité du produit.

Ce n'est donc généralement pas sur les caractéristiques du produit qu'il est possible pour les associations de se différencier.

Cela étant, les maisons familiales ne disposant pas de classement « tourisme » et offrant des prestations de confort et d'agrément inhabituelles dans le secteur hôtelier, notamment du fait de l'implication des vacanciers dans le fonctionnement de la maison, offrent un produit qui n'est pas offert par le secteur concurrentiel.

De même, certains organismes peuvent proposer des produits qui, par leur implantation géographique et leur rôle d'animation locale, se distinguent des produits offerts par le secteur concurrentiel.

b - Public

Pour pouvoir être considéré comme un indice de non-lucrativité, le public doit être constitué, pendant les périodes de vacances scolaires, à plus de 50 %, et en dehors de ces périodes, à plus du tiers de personnes :

soit en situation de déficience physique ou mentale, nécessitant un encadrement ou un accompagnement supplémentaire, ou des adaptations techniques ou immobilières du fait de leur déficience ;

soit bénéficiaires d'une aide financière favorisant leur départ en vacances ;

Ces aides peuvent prendre des formes variées (bons vacances, chèques vacances, contribution des comités d'entreprise, d'oeuvres sociales, ou de collectivités territoriales...) dès lors que ces aides sont accordées sous conditions de ressources des bénéficiaires).

soit nécessitant des mesures particulières d'accompagnement social, avant, pendant ou après les vacances ;

soit accueillies dans le cadre des centres de vacances et des classes de découverte.

Enfin, dans le cas où le public est constitué des salariés ou des retraités d'une même collectivité (entreprises, administrations...), ainsi que de leurs ayants droits, et où le public extérieur accueilli représente moins de 10 % du total, non compris les tiers accueillis dans le cadre d'accords de réciprocité entre organismes du même secteur, le critère du public sera considéré comme rempli si le public accueilli est représentatif de toutes les catégories de personnels de la collectivité concernée, aux mêmes lieux, aux mêmes dates et pour des activités semblables.

c - Prix

Les prix doivent être inférieurs aux prix proposés par les entreprises du secteur concurrentiel pour des prestations comparables (à destination et période équivalentes). Ils peuvent être modulés en fonction de la situation des usagers (tarification en fonction du quotient familial, tarification réduite pour les catégories de publics aux moyens financiers limités).

En tout état de cause, les prix effectivement pratiqués doivent être inférieurs en moyenne d'au moins un tiers en haute saison et d'au moins 20 % en basse saison. Il est précisé que toutes les sommes perçues par l'association en contrepartie des prestations qu'elle rend (somme versée directement par le bénéficiaire mais aussi somme correspondant au remboursement des chèques vacances, par exemple) doivent être prises en compte pour apprécier le niveau des prix.

Dans les cas où le public est constitué des salariés d'une même collectivité, une modulation effective des tarifs doit en outre être mise en oeuvre.

d - Publicité

De façon générale, tant que l'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, il est admis que cette information ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale. Bien entendu, l'association ne doit pas se livrer à des campagnes de publicité à destination d'un public indifférencié.

Nota : Dès lors que le public spécifique (aidé ou accompagné ou handicapé ou scolarisé) représente plus de 50 % du public en période de vacances scolaires et plus de 30 % en dehors de ces périodes et que les autres conditions de non-lucrativité sont remplies, c'est l'ensemble de l'activité qui bénéficie du régime des organismes sans but lucratif. En effet, l'hétérogénéité des publics permet un brassage social différenciant les associations du secteur concurrentiel. Bien entendu, la réalité de cette hétérogénéité des publics doit pouvoir être vérifiée (accueil dans les mêmes lieux, aux mêmes dates et pour des activités semblables).

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/101 (OSBL) Date de publication : 19/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations foncières urbaines libres (AFUL)

Question :

Les associations foncières urbaines libres (AFUL) sont-elles soumises aux impôts commerciaux ? Ces associations relèvent-elles du régime fiscal des organismes sans but lucratif ?

Réponse :

Aux termes de l'article L. 322-1 du code de l'urbanisme, les associations foncières urbaines sont des associations syndicales pour l'exécution des travaux et opérations énumérés à l'article L. 322-2 du code de l'urbanisme. Elles sont régies par les articles L. 322-1 et suivants du même code et par l'ordonnance n° 2004-632 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires. Il est précisé qu'avant la publication de l'ordonnance n° 2004 632 précitée, le texte de l'article L. 322-1 du code de l'urbanisme mentionnait que ces associations étaient réglementées par les dispositions de la loi du 21 juin 1865 et des textes subséquents.

Ces associations ont principalement pour objet la réalisation de travaux collectifs qu'ils mettent à disposition au profit de leurs membres. En particulier, il peut s'agir de la construction, la gestion, l'entretien et le remplacement des infrastructures telles que routes, éclairages publics, espaces verts. Le financement de ces organismes est assuré par les cotisations de leurs membres, propriétaires de parcelles.

Les associations syndicales autorisées ont la nature juridique d'établissements publics. Les associations syndicales libres ont quant à elles la qualité de personnes morales de droit privé.

Les principes qui vont être évoqués s'appliquent dans les mêmes conditions à l'ensemble des associations syndicales libres et autorisées, constituées en application de l'ordonnance du 1er juillet 2004 (et antérieurement de la loi du 21 juin 1865) et regroupant les propriétaires d'immeubles bâtis ou non bâtis dans un intérêt communal ou patrimonial.

Ces deux types d'associations ne relèvent pas directement du régime des organismes à but non lucratif dont les règles ont été précisées par les instructions des 15 septembre 1998 et 16 février 1999.

En effet, compte tenu de leur nature juridique, de leur objet strictement défini par l'ordonnance de 2004 et de leur réglementation propre, ces structures ne peuvent pas être assimilées aux organismes sans but lucratif.

Cependant, **les associations syndicales sont assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun lorsqu'elles développent des activités lucratives.** Pour déterminer si une activité est lucrative, il convient de se reporter aux critères exposés dans les instructions des 15 septembre 1998 et 16 février 1999 précitées.

En application des dispositions du chapitre deuxième de l'instruction du 15 septembre 1998, les organismes qui entretiennent des relations privilégiées avec des entreprises du secteur concurrentiel sont soumis aux impôts commerciaux. Ainsi, une AFUL est assujettie à l'impôt sur les sociétés de droit commun ainsi qu'à la taxe professionnelle dès lors que les services rendus à ses membres leur permettent de réaliser une économie de charges, nonobstant le fait que l'AFUL présente concomitamment un caractère d'intérêt collectif et qu'elle n'a pas vocation à réaliser des bénéfices.

Il est précisé que, contrairement à d'autres associations foncières urbaines (autorisées ou forcées), les associations foncières urbaines libres, dont le fonctionnement n'exige pas le consentement unanime des propriétaires intéressés, ne font pas l'objet d'un encadrement administratif et ne bénéficient d'aucune prérogative exorbitante du droit commun leur permettant de mener les travaux pour lesquels elles sont constituées sans l'accord de tous leurs membres.

En conséquence, les activités exercées par une AFUL doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle lorsqu'elles permettent à ses membres de réaliser une économie de charges.

Lorsque tel n'est pas le cas et que l'AFUL n'entretient pas de relations privilégiées avec des entreprises du secteur lucratif, il convient de faire application des critères exposés dans l'instruction 4 H-5-98 précitée

relatifs au produit proposé, au public visé, aux prix pratiqués et au recours à la publicité par l'association. Les critères précités doivent en effet être étudiés dans l'ordre décroissant, les plus importants étant ceux du produit et du public. Ainsi, le seul recours à la publicité ne permet pas de conclure au caractère lucratif des activités exercées par un organisme.

S'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le régime applicable aux associations syndicales autorisées et aux associations syndicales libres est décrit dans les instructions du 14 août 1987 (BOI 3 A-12-87), du 1er mars 1988 (BOI 3 A 7 88) et du 5 décembre 1996 (BOI 3 A-6-96) dont les commentaires sont repris dans la documentation administrative, § 44 à 76, à jour au 20 octobre 1999.

Il résulte de ces commentaires, non rapportés à ce jour, que **les opérations de ces deux catégories d'associations qui donnent lieu au paiement d'une cotisation de la part des membres doivent être soumises à la TVA.**

A cet égard, le fait que les associations syndicales libres soient des personnes morales de droit privé et que les associations syndicales autorisées aient le statut d'établissement public est sans incidence sur cette imposition.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/102 (OSBL) Date de publication : 19/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Formation du personnel d'encadrement des centres de vacances

Question :

Les associations organisation la formation des personnels d'encadrement des centres de vacances et de loisirs sont-elles soumises aux impôts commerciaux ?

Réponse :

L'organisation de la formation aux fonctions d'animateurs ou de directeurs de centres de vacances et de loisirs est régie par le décret n° 87-716 du 28 août 1987 modifié par le décret n° 2001-896 du 28 septembre 2001.

Cette formation est sanctionnée par la délivrance de deux brevets (Brevet d'Aptitude aux Fonctions d'Animateur -BAFA- et Brevet d'Aptitude aux Fonctions de Directeur - BAFD-) délivrés par les services territoriaux du Ministère de la jeunesse et des sports.

Ces brevets permettent à leurs titulaires d'encadrer à titre non professionnel et de façon occasionnelle des enfants et adolescents en centres de vacances ou de loisirs, eux-mêmes gérés par des associations ou des collectivités territoriales.

Les collectivités territoriales sont aidées financièrement par un certain nombre d'organismes intéressés au fonctionnement de ces centres (caisses d'allocation familiale, comités d'entreprise, ministère de la jeunesse et des sports, associations d'éducation populaire).

Conformément à l'arrêté du 26 mars 1993, les sessions de formation sont organisées par les associations de jeunesse et d'éducation populaire agréées ayant reçu une habilitation prévue par l'arrêté du 11 février 1977.

Les organismes du secteur concurrentiel sont donc exclus de cette activité.

Par conséquent, cette activité est considérée comme non lucrative.

Dès lors, les associations agréées et habilitées pour organiser les sessions de formation au Brevet d'Aptitude aux Fonctions d'Animateur et de Directeur de centres de vacances et de loisirs ne sont pas soumises aux impôts commerciaux de droit commun.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/76 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Agences d'urbanisme constituées sous forme associative et fédération

Question :

Quels sont les critères d'appréciation de la non-lucrativité des activités de la Fédération nationale des agences d'urbanisme (FNAU) et de ses agences ?

Réponse :

Les conditions d'appréciation de la non lucrativité sont les suivantes.

I - Les agences d'urbanisme

Elles sont régies par les dispositions de l'article L 121-3 du Code de l'urbanisme. Elles peuvent notamment être créées sous forme d'associations par l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics et les autres organismes qui contribuent à l'aménagement et au développement du territoire. Elles constituent des organismes de réflexion et d'études qui ont pour mission de suivre les évolutions urbaines, de participer à la définition des politiques d'aménagement et de développement et de préparer les projets d'agglomération dans un souci d'harmonisation des politiques publiques.

Les agences sont membres de la Fédération nationale des agences d'urbanisme (FNAU). Elles réalisent, principalement, des programmes d'études générales au profit de l'ensemble de leurs membres et, à titre accessoire, des études spécifiques commandées par leurs membres ou des tiers.

A - Les programmes d'études générales au profit de l'ensemble des membres

Les agences ont pour objet la réalisation et le suivi de programmes d'études permettant la définition, la coordination, la faisabilité et la gestion des projets de développement urbain, économique et social de leurs membres notamment dans les domaines suivants : urbanisme, habitat ; transport, tourisme, environnement.

Ces activités sont financées par des subventions versées par leurs membres proportionnellement à l'intérêt de chacun d'eux dans le programme de travail.

Les études réalisées dans le champ du programme restent la propriété des agences d'urbanisme qui veillent à en assurer le libre accès à leurs membres.

Dans ces conditions, ces activités ne sauraient être considérées comme concurrentielles. Non lucratives, elles ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle.

Au regard de la TVA, il est admis que les agences d'urbanisme soient considérées comme des personnes morales de droit public, dès lors que les membres qui les composent sont exclusivement des personnes morales de droit public, qu'elles assurent des missions de service public, qu'elles fonctionnent avec la participation et sous le contrôle d'autorités publiques et que leur financement est essentiellement assuré par des fonds publics.

Dès lors que les opérations qui relèvent des programmes d'études mutualisés ne sont pas effectuées par des organismes du secteur concurrentiel, les agences d'urbanisme ne sont, conformément aux dispositions de l'article 256 B du code général des impôts (CGI), pas assujetties à la TVA au titre de ces opérations (en d'autres termes, ces opérations sont placées hors du champ d'application de la taxe).

B - Les études commandées à titre accessoire par les membres des agences, par les tiers ou par la FNAU

Ces études, qui donnent lieu à une rémunération spécifique et qui deviennent la propriété des commanditaires, s'analysent en des prestations de services individualisées à caractère lucratif soumises aux impôts commerciaux.

Il en est de même des études réalisées dans les mêmes conditions pour le compte de la FNAU (cf. en ce sens le paragraphe 3 du II ci-après consacré à la FNAU).

Lorsque les activités lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative, qui doit rester significativement prépondérante, les agences peuvent sectoriser les activités lucratives en matière d'impôts directs.

En ce qui concerne la TVA, les agences, dès lors qu'elles réalisent des opérations situées hors du champ d'application de la taxe et des opérations imposables, exercent leurs droits à déduction dans les conditions prévues pour les assujettis partiels et notamment doivent suivre dans des comptes distincts les deux catégories d'opérations réalisées (article 207 bis de l'annexe II au CGI).

Enfin, les agences peuvent faire le choix de filialiser leurs activités lucratives dans les conditions précisées par l'instruction du 16 février 1999 (bulletin officiel des impôts 4 H-1-99).

II - La FNAU

La FNAU, association régie par la loi de 1901, regroupe les 47 agences d'urbanisme existant en France.

Elle a pour objet de représenter les intérêts des agences auprès des différents organismes ayant à connaître des problèmes d'aménagement et d'urbanisme, de favoriser les contacts et les échanges entre les membres des conseils d'administration des agences, de développer l'information et la réflexion sur le rôle, le fonctionnement et les tâches des agences et les relations techniques avec les organismes extérieurs. Enfin, elle fait connaître les travaux et missions effectués par les agences et sert de liaison avec les associations homologues étrangères.

En substance, la FNAU assure, principalement, une mission de représentation et d'animation du réseau des agences et, accessoirement, des missions de formation, d'études et de ventes de publications.

A - Animation et représentation du personnel des agences

Les activités de représentation, de défense des intérêts collectifs des agences et de coordination de leurs activités, qui sont financées par les cotisations des membres, ne sont pas concurrentielles et n'ont donc pas à être soumises aux impôts commerciaux.

B - Formation professionnelle du personnel des agences

La FNAU organise des programmes de formation pour le personnel des agences. Il s'agit de programmes de formation propres à la " conduite de projets " .

Les actions de formation, dès lors qu'elles sont destinées à l'usage exclusif du personnel des agences membres et réalisées à prix coûtant, sont considérées comme non lucratives.

A défaut, la FNAU peut, sous réserve de remplir les conditions prévues à l'article 261 -4-4° a du CGI, bénéficier de l'exonération de TVA applicable aux opérations de formation professionnelle.

C - Expertises

La FNAU réalise des expertises et des recherches en mobilisant et en mettant à contribution le réseau des agences. Ces études sont confiées à la FNAU par des administrations (DATAR ...) ou des centres de recherche qui souhaitent capitaliser le savoir-faire et l'expérience des agences.

Cette mission est réalisée dans le cadre de conventions ou de contrats de partenariat en sous-traitance avec les agences. Ces prestations d'études, qui donnent lieu à rémunération spécifique, sont concurrentielles et réalisées dans des conditions similaires à celles du marché. Elles présentent un caractère lucratif et doivent donc être soumises aux impôts commerciaux.

D - Ventes de publications

En ce qui concerne les modalités de diffusion de l'information, la publication d'une revue ou d'un bulletin participe à l'animation de la fédération et n'est donc pas concurrentielle.

Néanmoins, le recours éventuel à des recettes publicitaires fait de cette activité une activité lucrative de prestations de publicité soumise aux impôts commerciaux.

Toutefois, il sera admis que les recettes de publicité ne seront pas soumises à l'impôt sur les sociétés à condition que les autres financements de la publication demeurent significativement prépondérants.

En tout état de cause, la FNAU peut, si elle respecte les conditions, bénéficier du régime de TVA propre aux publications et soumettre au taux réduit de 2,10 % les recettes afférentes aux ventes correspondantes, sans que cela entraîne son assujettissement aux autres impôts commerciaux au titre de cette activité.

S'agissant de la taxe professionnelle, si les activités d'édition, d'impression et de diffusion des publications sont exercées par l'association elle-même, elles peuvent, le cas échéant, bénéficier d'une exonération en application des dispositions de l'article 1458-1° du CGI, à la condition, d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface de ces périodiques et que d'autre part, l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais au cours d'une même année, supérieur au dixième de la surface totale des numéros parus durant cette même année. Ces dispositions ne sont pas applicables aux associations qui assurent uniquement la diffusion des publications.

Enfin, la FNAU peut, le cas échéant, sectoriser ou filialiser ses activités lucratives accessoires, sous réserve du respect des conditions prévues par les instructions du 15 septembre 1998 et du 16 février 1999 (bulletins officiels des impôts 4 H-5-98 et 4 H-1-99).

Elle peut également bénéficier de la franchise des impôts commerciaux si le montant annuel de ses recettes lucratives accessoires n'excède pas 60 000 € et si sa gestion reste désintéressée.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/35 (FE) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations membres de l'INAVEM et du CLCJ

Question :

Quel est le régime fiscal des associations membres de l'INAVEM et du CLCJ qui collaborent au service public de la justice pénale ?

Réponse :

Le régime fiscal des associations qui interviennent dans le domaine judiciaire est le suivant.

Ces organismes sont, en principe, titulaires d'une habilitation, d'un agrément ou d'un conventionnement délivré par l'autorité judiciaire.

Dans ce cadre, les associations membres de l'Institut national d'aide aux victimes et de médiation (INAVEM) et du Comité national de liaison des associations socio-éducatives intervenant dans le champ judiciaire (CLCJ) réalisent, à la demande des tribunaux, certaines missions liées aux procédures pénales : aide aux victimes d'infractions, contrôle judiciaire, enquêtes sociales ou de personnalité, administration ad hoc...

Elles exercent ces activités au profit des justiciables et sont, en application du principe de gratuité de la justice, financées, d'une part, au moyen de subventions octroyées principalement par le ministère de la justice et, d'autre part, grâce aux indemnités versées par les juridictions au titre des frais de justice.

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, les subventions globales ainsi perçues ne sont pas imposables dès lors qu'elles ne constituent ni la contrepartie de prestations individualisées réalisées au profit de la partie versante, ni le complément du prix d'opérations imposables.

Par ailleurs, l'application des critères développés par l'instruction du 15 septembre 1998 aux associations rattachées à l'INAVEM et au CLCJ conduit à développer l'analyse suivante.

Il est d'abord rappelé que, pour bénéficier du régime fiscal des organismes sans but lucratif, les associations doivent, sous réserve des mesures de tolérance prévues par l'instruction précitée, être gérées et administrées à titre bénévole.

La situation des associations membres de l'INAVEM ou du CLCJ au regard de la lucrativité s'apprécie, par ailleurs, dans les conditions suivantes.

1 - Aide aux victimes d'infractions pénales

Cette activité réalisée au profit des victimes d'infractions pénales est financée par des subventions publiques non imposables à la TVA (cf. ci-avant).

Par ailleurs, elle est exclusivement développée par les Services d'aide aux victimes qui sont des organismes habilités constitués sous la forme associative. Elle n'est donc pas exercée en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif et n'a donc pas non plus à être soumise à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle.

2 - Médiation pénale, contrôle judiciaire, administration ad hoc, enquêtes de personnalité et enquêtes sociales

Ces activités sont le plus souvent exercées par des organismes sans but lucratif habilités. Elles donnent lieu à la perception d'indemnités versées par les greffes des tribunaux sur les frais de justice. Le montant de ces indemnités est fixé pour chaque type d'intervention par voie réglementaire.

Des personnes physiques (intervenants indemnisés) peuvent également être habilitées pour réaliser ces missions. Ces intervenants sont en principe soumis aux impôts directs et, sous réserve de l'application de la franchise en base, imposés à la TVA.

Cela étant, en pratique, les personnes physiques habilitées à titre individuel ne sont mandatées que très ponctuellement, pour la réalisation de certaines des missions liées aux procédures pénales, par des tribunaux dans le ressort desquels n'existent pas d'associations habilitées.

Dans ces conditions, il est admis, en l'absence de concurrence effective de la part du secteur commercial, que les activités développées par les associations intervenant dans le cadre des procédures pénales ne présentent pas un caractère lucratif.

En pratique, les associations habilitées qui collaborent au service public de la justice pénale dans les conditions susvisées et dont la gestion présente un caractère désintéressé ne sont donc pas soumises à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle.

En revanche, les activités d'édition d'ouvrages techniques constituent des opérations lucratives. Compte tenu de leur caractère accessoire, elles pourront bénéficier, le cas échéant, de la franchise de 60 000 € réservée aux associations dont l'activité non lucrative est significativement prépondérante.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/72 (OSBL) Date de publication : 12/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Organisation de classes et séjours « Découverte »

Question :

L'activité d'organisation de classes et séjours « découverte » est-elle soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

Cette activité correspond à l'organisation de séjours de type classe de mer, de neige, de montagne, classe verte, etc...

Elle consiste à organiser les cours dans un environnement différent du cadre habituel et à les accompagner d'activités culturelles, éducatives ou sportives.

Ces séjours sont notamment régis par la circulaire du ministère de l'éducation nationale n° 99-136 du 21 septembre 1999.

L'association qui exerce cette activité doit avoir une gestion désintéressée au sens des dispositions de l'article 261-7-1°d du code général des impôts, sous réserve de l'application du dispositif prévu par l'instruction du 15 septembre 1998.

Par ailleurs, l'organisme sera considéré comme concurrentiel s'il existe un organisme du secteur lucratif qui propose à des établissements d'enseignement scolaire des classes et séjours de découverte.

Cela étant, pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante.

S'agissant du « produit » proposé, les conditions suivantes doivent en particulier être examinées :

• la capacité à organiser tout au long de l'année des séjours qui consistent à héberger pendant le temps scolaire une ou plusieurs classes, pour une durée variable, dans un centre spécialement équipé de salles de classe et du matériel pédagogique afférent, autour de thèmes d'activité choisis par les enseignants et faisant partie intégrante de leur démarche éducative ;

• les centres d'hébergement doivent être agréés par le ministère de l'éducation nationale via les Inspections académiques départementales ;

• la fourniture d'une prestation complète et à la carte ne se limitant pas au transport, à l'hébergement et à la restauration. Elle doit se caractériser par un contenu éducatif et culturel affirmé (qui peut prendre la forme de cours, conférences, visites guidées) en rapport avec les programmes scolaires et pouvant faire l'objet d'une exploitation en aval et en amont du séjour.

Le contenu du séjour proposé par l'association se caractérise par la mise en oeuvre de moyens pédagogiques importants tant en personnels qu'en matériels.

Lorsque l'association respecte ces critères, à la différence des organismes du secteur lucratif auquel elle est comparée, il est admis que le « produit » satisfait un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché de façon satisfaisante.

S'agissant du public « visé », l'association s'adresse aux équipes pédagogiques de l'ensemble des établissements scolaires publics ou privés sous contrat avec l'Etat quelles que soient leur localisation géographique dans l'Académie ou leurs caractéristiques pédagogiques.

Les séjours proposés doivent concerner tout établissement scolaire ou toute classe et ce quelle que soit la situation sociale des populations concernées.

Par ailleurs, la comparaison des prix doit se faire à un niveau d'analyse détaillé, étant observé que l'existence de certains prix identiques ou d'une moyenne de prix identiques ou voisins pour des séjours similaires n'est pas un indice de lucrativité s'il apparaît que cette tarification permet de pratiquer des prix moindres en faveur de jeunes issus de familles disposant de ressources modestes, lorsque le prix est payé directement par les participants.

Enfin, de façon générale, tant que l'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, soit directement au niveau local, soit indirectement au niveau national par l'intermédiaire des structures fédérales, il est admis que cette information ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale.

Les associations qui proposent des classes et séjours découvertes dans ces conditions ne sont pas soumises aux impôts commerciaux.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/73 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations autonomes de solidarité laïque (ASL).

Question :

Quel est le régime fiscal des associations autonomes de solidarité laïque ?

Réponse :

Les ASL, regroupées au sein de la Fédération des Autonomes de Solidarité de l'Enseignement public et laïque (FAS), ont pour objet principal de permettre à leurs adhérents de faire face aux atteintes à leur honneur et à leur réputation professionnelle, de se prémunir contre la mise en cause de leur responsabilité civile dans le cadre de l'exercice de leur profession et d'être informés sur les questions relatives à leur responsabilité professionnelle.

Il s'agit donc essentiellement de défendre les intérêts moraux des membres.

Pour mener à bien les missions qu'elles se sont assignées, ces associations souscrivent des contrats d'assurance auprès de l'Union Solidariste Universitaire (USU), société mutuelle.

Par ailleurs, elles sont adhérentes du groupement d'intérêt économique (GIE) des autonomes de solidarité qui a pour objet de regrouper leurs moyens informatiques.

Etape n° 1 : Les associations doivent être gérées de façon désintéressée.

Il n'existe aucun particularisme pour les associations qui exercent cette activité. La gestion doit être désintéressée sous réserve de l'application des dispositions de l'article 261-7-1°-d du code général des impôts et des mesures de tolérance précisées par l'instruction du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98) complétée par l'instruction du 16 février 1999 (BOI 4 H-1-99).

Etape n° 2 : Les associations concurrencent-elles un organisme du secteur lucratif ?

L'activité des ASL consiste à défendre les intérêts moraux de leurs adhérents, de leur attribuer des aides financières en cas de détresse non assurable, de diffuser une information pratique à destination des membres de l'éducation nationale (enseignants et personnels assimilés), et d'aider- ponctuellement- les enfants de familles en difficultés.

Pour autant qu'il n'existe pas dans le secteur marchand de produits strictement identiques et eu égard au caractère global de la cotisation réclamée aux adhérents, il paraît possible de considérer la gestion de contrats d'assurance (opérations d'entremise et de gestion administrative) indissociable de l'activité défense des intérêts des membres comme étant une activité non concurrentielle.

Dans ces conditions, les associations autonomes de solidarité laïque (ASL) ne sont pas soumises aux impôts commerciaux sans qu'il soit nécessaire de poursuivre l'examen de leurs modalités de fonctionnement au regard de la règle des « 4P ».

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/74 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Centres de loisirs sans hébergement gérés par des associations.

Question :

L'activité d'accueil des enfants ou des adolescents en centres de loisirs sans hébergement réalisée par des associations est-elle soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

Cette activité consiste à accueillir des enfants ou des adolescents en dehors des périodes scolaires (« centres aérés »).

Elle est régie par les dispositions du décret n° 2002-883 du 3 mai 2002.

Les centres de loisirs sans hébergement sont souvent organisés directement par les services municipaux mais peuvent être confiés par ces derniers à des associations, des comités d'entreprise ou des sociétés commerciales.

L'association qui exerce cette activité doit présenter une gestion désintéressée au sens des dispositions de l'article 261-7-1° d du code général des impôts, sous réserve de l'application du dispositif prévu par l'instruction du 15 septembre 1998.

L'organisme sera considéré comme concurrentiel s'il existe un ou plusieurs organismes du secteur lucratif gérant un centre de loisirs sans hébergement au niveau local.

Pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante.

Ainsi, le produit doit se caractériser par l'accueil d'enfants et d'adolescents dans des centres de loisirs aménagés et de proximité.

Ces centres doivent s'adresser à l'ensemble des jeunes quel que soit leur milieu social et permettent d'éviter le désoeuvrement des jeunes dont les parents travaillent et qui n'ont pas accès à d'autres loisirs.

L'association a pour interlocuteur la collectivité locale pour le compte de laquelle elle organise les activités des centres. La collectivité et l'association fixent des tarifs qui permettent l'accès du plus grand nombre à ces centres.

Enfin, il est admis qu'une simple information sur les prestations réalisées ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/75 (OSBL) Date de publication : 12/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Activité d'hébergement et de restauration des auberges de jeunesse

Question :

Quels sont les critères de non lucrativité des activités d'hébergement et de restauration exercées par les auberges de jeunesse adhérentes de la Fédération unie des auberges de jeunesse (FUAJ) ?

Réponse :

La FUAJ, mouvement de jeunesse et d'éducation populaire, a pour moyen d'action, entre autres, la gestion et l'animation de 160 auberges de jeunesse qui sont des établissements dépourvus de toute personnalité juridique.

Les auberges de jeunesse sont des équipements socio-éducatifs qui répondent aux normes fixées par le Ministère de la Jeunesse et des Sports et qui relèvent, en matière de sécurité, de la réglementation des établissements scolaires.

Destinées à permettre les rencontres et les échanges entre jeunes d'horizons différents, les auberges de jeunesse de la FUAJ sont ouvertes aux seuls adhérents de la Fédération et aux adhérents des associations nationales d'auberges de jeunesse membres de la Fédération Internationale des Auberges de Jeunesse (IYHF). Elles leur offrent la possibilité d'être hébergés, de se restaurer et de pratiquer des activités culturelles et de plein air.

• Gestion désintéressée

La gestion de l'association doit être désintéressée, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 261-7 1° d du code général des impôts et des mesures de tolérance précisées par l'instruction du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98) complétée par l'instruction du 16 février 1999 (BOI 4 H-1-99).

• Les activités de l'association et la concurrence du secteur marchand

L'activité d'hébergement et de restauration est une activité concurrentielle.

Néanmoins, l'activité des auberges de jeunesse peut être considérée comme non lucrative si elle est exercée selon des modalités différentes de celles des entreprises du secteur lucratif au regard des critères suivants.

→ Le produit

L'hébergement est réalisé dans des chambres ou dortoirs collectifs. Aucun usage privatif des zones d'hébergement n'est possible. Les adhérents peuvent utiliser leurs duvets ou draps personnels. Les sanitaires sont également collectifs.

Certaines auberges offrent la possibilité de restauration collective, mais toutes disposent d'une cuisine individuelle où les usagers sont libres de préparer leurs repas ou d'un lieu leur permettant de se restaurer en toute autonomie.

Les adhérents participent au fonctionnement de l'auberge, par exemple leurs lits ne sont ni faits ni défaits.

→ Le public

Les activités des auberges de jeunesse sont exclusivement réservées aux adhérents de la FUAJ. L'adhésion est annuelle et permet aux membres l'exercice d'une véritable démocratie associative. Chaque adhérent est convoqué aux assemblées générales locales, peut se présenter et être élu aux conseils d'administration locaux. Il peut siéger en tant que délégué à l'Assemblée Générale Nationale et faire acte de candidature au Comité Directeur, élu par cette dernière, s'il est désigné par l'assemblée générale locale.

Dans le cadre de son objectif d'accessibilité au plus grand nombre et donc de brassage social le plus large possible, la FUAJ accueille, en partenariat avec des associations spécialisées et des collectivités territoriales des publics spécifiques (handicapés, jeunes défavorisés etc...).

→ Les prix

La participation financière que demande la FUAJ à ses adhérents pour participer à ses activités doit rester très faible. La politique des tarifs est nationale, elle est fixée chaque année par le Comité directeur.

Si la politique des tarifs est globalement conforme à la grille nationale, les prix seront considérés comme

significativement inférieurs aux prix du marché.

→ La publicité

La FUAJ communique, sur ses activités, essentiellement auprès de ses adhérents. Elle utilise, entre autres, les services jeunesse des municipalités, les centres d'information jeunesse pour se faire connaître des jeunes susceptibles d'adhérer à son projet. La FUAJ est également présente dans les manifestations destinées à la jeunesse. Elle ne doit pas mener de campagnes publicitaires (achat d'espaces dans les médias, campagnes d'affichage etc...).

L'information auprès de syndicats d'initiative et d'offices du Tourisme au moyen de brochures ou tout autre support papier n'est pas assimilée à une prestation de publicité.

L'exploitation d'un site Internet ne constitue pas, en soi, une activité lucrative dès lors que la FUAJ n'utilise pas cet espace destiné à l'information du public comme un espace publicitaire destiné à permettre à des entreprises du secteur concurrentiel de faire connaître leurs produits.

Dès lors que l'activité d'hébergement et de restauration réalisée par les auberges de jeunesse satisfait à ces critères, elle est non lucrative et n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/77 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations sportives scolaires

Question :

Quelles sont les modalités de détermination du régime fiscal applicable aux associations sportives scolaires ?

Réponse :

La loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 modifiée relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives prévoit qu'une association sportive est créée dans tous les établissements du second degré et que l'Etat et les collectivités territoriales doivent favoriser la création d'une association sportive dans chaque établissement du premier degré.

Dans le cadre de la loi précitée de 1984, les associations scolaires sportives s'adressent exclusivement aux élèves des établissements scolaires et permettent à ces derniers de pratiquer une activité sportive et de participer à des compétitions entre établissements scolaires moyennant une cotisation modeste.

Ces associations bénéficient de l'aide de l'Etat qui met à leur disposition des professeurs d'éducation physique et un accès facilité aux équipements sportifs.

Leur régime fiscal doit être déterminé en fonction des activités sportives qu'elles exercent.

Les activités sportives qui ne sont pas proposées par des sociétés commerciales ne sont pas des activités concurrentielles. Dès lors, elles n'ont pas à être soumises aux impôts commerciaux.

Les associations qui permettent la pratique de sports proposés par des sociétés commerciales, mais selon des modalités différentes notamment au regard du prix et de la publicité, ne sont pas non plus lucratives. Ainsi, le faible niveau de cotisation acquitté par les élèves doit permettre de conclure le plus souvent à la non-lucrativité de l'association.

Dans l'hypothèse où les associations fonctionneraient selon des modalités comparables aux entreprises commerciales, elles peuvent alors être exonérées de TVA en application de l'article 261-7-1°-a du code général des impôts et d'impôt sur les sociétés en application de l'article 207-1-5° du même code.

Enfin, les associations sportives peuvent, en outre, bénéficier pour l'organisation de manifestations de soutien des exonérations prévues aux articles 261-7-1°-c et 207-5°-bis du CGI. Ce dispositif ne concerne que les manifestations qui ne sont pas l'objet même de l'association. Il ne s'applique donc pas aux manifestations sportives.

L'article 206-1 bis du CGI exonère d'impôts commerciaux les opérations lucratives accessoires exercées par les associations exonérées sur le fondement du b de l'article 261-7-1°, qui peut notamment s'appliquer aux ventes de petits objets dont les recettes sont inférieures à 60 000 €.

En revanche, les activités sportives pouvant être pratiquées dans le cadre de sociétés commerciales et selon des modalités comparables sont lucratives.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/78 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Centres internationaux de séjour appartenant à l'UCRIF (auberges de jeunesse)

Question :

Quelle est le régime des centres internationaux de séjour appartenant à l'UCRIF au regard des impôts commerciaux ?

Réponse :

Les centres internationaux de séjour[1] ont pour objet de développer les échanges internationaux de jeunes.

Ce sont des équipements socio-éducatifs qui répondent aux normes fixées par le Ministère de la Jeunesse et des Sports et qui relèvent, en matière de sécurité, de la réglementation des établissements recevant des publics scolaires.

Destinés à permettre les rencontres et les échanges entre jeunes d'horizons différents, les centres internationaux de séjour leur offrent la possibilité d'être hébergés, de se restaurer et de pratiquer des activités culturelles et de plein air.

Pour être exonérés des impôts commerciaux, les centres internationaux de séjour doivent satisfaire aux critères suivants :

Etape n° 1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée.

La gestion de l'association doit être désintéressée sous réserve de l'application des dispositions de l'article 261-7-1°-d du code général des impôts et des mesures de tolérance précisées par l'instruction du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98) complétée par l'instruction du 16 février 1999 (BOI 4 H-1-99).

Etape n° 2 : L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

L'activité d'hébergement et de restauration est une activité concurrentielle couramment réalisée par des organismes du secteur lucratif.

Etape n° 3 : Conditions de l'appréciation de la « non lucrativité » de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif.

Pour être considérées comme non lucratives, les activités concurrentielles doivent être exercées selon des modalités différentes de celles des entreprises du secteur lucratif. Afin de vérifier la réalisation de cette condition, il conviendra d'analyser les critères suivants, classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

1. Produit

L'hébergement est réalisé dans des chambres ou dortoirs collectifs. Aucun usage privatif des zones d'hébergement n'est possible. Les sanitaires sont également à usage collectif.

L'hébergement s'accompagne de façon obligatoire d'un petit-déjeuner.

Les centres sont susceptibles de fournir un ensemble complet de prestations à destination de groupes qui ne se limite pas à la restauration et à l'hébergement et qui présente les caractéristiques suivantes :

- la capacité à organiser des séjours à caractère culturel, éducatif et sportif à destination de classes d'âge variées (enfants, jeunes) et de populations de toute origine sociale et de toute nationalité ;

- la conformité aux réglementations qui régissent les séjours (notamment pour mineurs) tant en ce qui concerne l'encadrement que les structures d'accueil et les activités ;

- la présence de personnels disposant de compétences spécifiques en accueil et animation et répondant aux critères établis par le Ministère de l'Education Nationale ou celui de la Jeunesse et des Sports est obligatoire pour que le critère produit puisse être pris en compte.

Lorsque le produit proposé répond à ces critères, il est alors considéré comme répondant à des besoins qui ne sont pas pris en compte par le secteur concurrentiel.

2. Public

Les centres internationaux de séjours accueillent tout au long de l'année des jeunes de toute nationalité et de toute origine sociale.

Afin de favoriser l'accès de leurs établissements au plus grand nombre et dans un but de brassage social, les centres accueillent en partenariat avec des associations spécialisées et des collectivités territoriales des publics spécifiques (handicapés, jeunes défavorisés...).

Du fait de l'absence de saisonnalité de l'activité, pour pouvoir être considéré comme un indice de non lucrativité, le public devra être constitué à plus de 40 % de personnes :

- soit en situation de handicap, nécessitant un encadrement ou un accompagnement supplémentaire, ou des adaptations techniques ou immobilières du fait de leur déficience ;

- soit bénéficiaires d'une aide financière favorisant leur départ en vacances.

Ces aides peuvent prendre des formes variées (bons vacances, chèques vacances, contribution des comités d'entreprise, d'oeuvres sociales ou de collectivités territoriales...dès lors que ces aides sont accordées sous conditions de ressources des bénéficiaires).

- soit nécessitant des mesures particulières d'accompagnement social, avant, pendant ou après les vacances ;

- soit accueillies dans le cadre des centres de vacances, des classes de découverte et des sorties scolaires.

3. Prix

Les prix doivent être inférieurs d'au moins 30 % aux prix proposés par les entreprises du secteur concurrentiel pour des prestations comparables.

Néanmoins, il convient d'observer que certains organismes du secteur lucratif peuvent offrir des prix compétitifs à raison du volume de l'ensemble de leurs activités tout en ne proposant pas des services qui majorent le prix de la prestation (personnels d'accueil, éducatif, etc.).

Les comparaisons de prix seront donc établies avec les prix que proposeraient des entreprises du secteur lucratif qui offriraient les mêmes services.

4. Publicité

De façon générale, tant que l'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, soit directement au niveau local, soit indirectement, au niveau national et international, notamment par l'intermédiaire d'UCRIF Etapes jeunes, il est admis que cette information ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale.

---

1 D'autres dénominations peuvent également être utilisées telles que centres de rencontres internationales, centres d'accueil international, etc.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/79 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations ayant une activité de formation professionnelle

Question :

Dans quelles mesures les associations ayant une activité de formation professionnelle peuvent-elles être exonérées des impôts commerciaux ?

Réponse :

Les activités de formation professionnelle sont de différents types :

1. Formation professionnelle continue dans le cadre des politiques publiques en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes à la recherche d'un emploi

Réalisées principalement sous l'égide de l'Etat, de l'ANPE, du FAS et des collectivités territoriales, ces activités de formation et les prestations qui leur sont étroitement associées (information, orientation, évaluation, etc...), lorsqu'elles sont réalisées dans la même structure, ont notamment pour objet l'insertion professionnelle de demandeurs d'emplois.

Ces formations peuvent s'inscrire dans le cadre de contrats de travail à statut particulier (contrat de qualification adulte, contrat initiative emploi, contrat emploi solidarité, contrat emploi consolidé, etc.) pour lesquels l'employeur fournit une formation au salarié ou dans le cadre de stages financés directement par des fonds publics. Elles peuvent être qualifiantes et/ou diplômantes.

La présente fiche a pour objet de préciser les modalités d'application de l'instruction du 15 septembre 1998 qui a clarifié le régime fiscal applicable aux associations.

Etape n° 1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée

Sous réserve de l'application des dispositions de l'article 261-7.1°d du code général des impôts et des mesures de tolérance précisées par l'instruction du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98) susvisée complétée par l'instruction du 16 février 1999 (BOI 4 H-1-99), la gestion des associations de formation doit être désintéressée.

Les dirigeants de droit ou de fait doivent exercer, en principe, leurs fonctions à titre bénévole.

Etape n° 2 : L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

Les actions de formation peuvent être réalisées par des organismes du secteur lucratif. Néanmoins, la concurrence doit s'apprécier régionalement[1] et par métiers. S'il existe régionalement des organismes du secteur lucratif qui interviennent habituellement dans la mise en oeuvre de cette activité en proposant des actions de formation continue dans le cadre des politiques publiques en faveur de l'emploi et de l'insertion et pour les mêmes métiers que les associations, l'association sera en situation de concurrence et il conviendra de procéder à une analyse de l'activité de ces dernières au regard de la règle des " 4 P " . Néanmoins, l'absence de concurrence ne saurait être remise en cause par la seule circonstance qu'un organisme du secteur concurrentiel spécialisé dans des activités de formation à destination des entreprises propose ponctuellement des formations dans le cadre des politiques publiques en faveur de l'emploi et l'insertion dans lesquelles les associations sont spécialisées et habituellement sans concurrence.

D'une façon générale, dans certains secteurs, du fait de la technicité des métiers et de l'importance des moyens nécessaires à la mise en oeuvre des formations (par exemple pour certains métiers du bâtiment et de l'agriculture), les associations peuvent exercer leur activité sans concurrence d'organismes du secteur lucratif et sont à ce titre non lucratives.

Etape n° 3 : Conditions de l'appréciation de la " non lucrativité " de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif

Afin de vérifier qu'une association réalise une activité non lucrative bien qu'elle soit en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif, il convient d'analyser le produit offert, le public visé, le prix pratiqué et les méthodes commerciales mises en oeuvre. Ces critères qui constituent un faisceau d'indices sont

classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

Produit

Le contenu des formations et leurs modalités pratiques sont fixés par les pouvoirs publics dans le cadre de conventions conclues avec les organismes prestataires.

Certaines associations peuvent proposer dans le cadre de ces conventions des formations à des publics en grande difficulté (jeunes en situation de prédélinquance, personnes sortant des établissements pénitentiaires...) qui nécessitent un encadrement spécialisé et qui ne sont pas proposées par des organismes du secteur lucratif.

Elles proposent dès lors des formations qui se distinguent des formations proposées par les organismes du secteur lucratif et qui couvrent un besoin insuffisamment pris en compte par ceux-ci.

Public et prix

Dès lors que le coût des formations est pris en charge totalement ou partiellement par l'Etat, les régions ou les entreprises, ces conditions ne sont pas satisfaites.

Publicité

L'association doit se borner à réaliser des opérations d'information sur ses prestations.

Aussi, lorsque les associations sont en situation de concurrence avec des organismes du secteur lucratif, elles doivent être soumises aux impôts commerciaux sauf lorsqu'elles se distinguent des organismes du secteur lucratif au titre de l'ensemble de leur activité par le produit proposé et l'absence de publicité.

2. Formation continue des salariés pour le compte des entreprises

Couramment réalisée par des organismes du secteur lucratif, cette activité qui s'adresse soit à des entreprises pour la formation de leurs salariés, soit à des travailleurs indépendants, des membres des professions libérales et des professions non salariées, qui ont recours à ces formations dans le cadre de leur activité professionnelle constitue un service aux entreprises qui, par l'accès à ces formations, améliorent leurs conditions de fonctionnement.

Cette activité est donc lucrative et doit être soumise aux impôts commerciaux.

Cela étant, les associations dont l'activité est lucrative pourront, en application de l'article 261-4-4° a du code général des impôts, bénéficier d'une exonération de taxe sur la valeur ajoutée si elles disposent d'une attestation de la direction régionale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle dont elles relèvent, reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue.

---

1 La mise en oeuvre des actions de formation professionnelle est de la compétence des régions en application de l'article 82 de la loi n° 83-8 du 7 janvier 1983 relative à la répartition des compétences entre les communes, les départements, les régions et l'Etat.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/80 (OSBL) Date de publication : 06/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations réalisant des actions éducatives scolaires

Question :

A quelles conditions les actions éducatives scolaires réalisées par une association peuvent-elles être exonérées des impôts commerciaux ?

Réponse :

Les actions éducatives péri et post scolaires et de développement social consistent à organiser des actions éducatives, sociales, socio-éducatives ou de prévention, au bénéfice des habitants d'un quartier, d'une cité, d'une ville, d'un département ou d'une région.

Elles sont réalisées dans le cadre de conventions conclues avec les collectivités territoriales et s'inscrivent généralement soit dans des conventions d'objectifs soit dans les dispositifs publics (développement social des quartiers, dispositifs pour la ville, contrats d'aménagement du temps pour l'enfant, contrats éducatifs locaux, contrats de ville, dispositifs d'insertion sociale et professionnelle des jeunes ou des adultes en situation d'échec).

Etape n° 1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée

Il n'existe aucun particularisme pour les associations qui exercent cette activité. La gestion doit être désintéressée, sous réserve des dispositions de l'article 261-7 1° d du code général des impôts et de l'application des mesures de tolérance précisée par l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998 complétée par l'instruction 4 H-1-99 du 16 février 1999.

Etape n° 2 : L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

La réalisation de ces activités est généralement confiée par les collectivités territoriales ou par l'Etat à des associations.

Sauf exception, il n'y a pas de concurrence dans ce secteur et cette activité est non lucrative. S'il devait néanmoins y avoir concurrence, elle devrait s'apprécier au niveau local.

Etape n° 3 : Conditions d'appréciation de la " non lucrativité " de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif

Pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante. Afin de vérifier la réalisation de cette condition, il conviendra d'analyser les critères suivants, classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

1. Produit

Le produit se caractérise par l'organisation d'actions d'animation locale (organisation de fêtes de quartier, de concerts gratuits,...) d'alphabétisation, de prévention sanitaire (drogue, maladie sexuellement transmissible, alcoolisme), de prévention de la délinquance (activités culturelles pour les jeunes des quartiers), d'insertion sociale et culturelle (apprentissage de la lecture, hygiène, planning familial, formation citoyenne, etc.), d'activités sportives, artistiques et culturelles à finalité éducative et pédagogique, d'actions de formation à but d'insertion sociale.

Ouvertes à tous (adultes, jeunes, enfants, familles), ces activités sont proposées prioritairement à des publics en difficulté sociale, culturelle, financière, sanitaire ou familiale et adaptées à leurs besoins.

Ces activités peuvent concerner parfois exclusivement des enfants et être organisées complémentairement à l'école, dans les locaux scolaires, avant et après les heures d'enseignement.

2. Public

Lorsque la prestation de l'association est assurée pour le compte d'une collectivité, ce critère n'est pas un critère de différenciation même si les bénéficiaires sont issus de publics en difficulté.

3. Prix

Dans certains cas, ces activités donnent lieu à la perception d'une participation financière des usagers. Compte tenu des aides publiques affectées à ces actions, cette participation est symbolique.

4. Publicité

L'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses activités.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/83 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Organisation de voyages scolaires éducatifs

Question :

L'activité d'organisation de voyages scolaires éducatifs est-elle soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

Cette activité consiste à organiser pendant la période scolaire des voyages éducatifs, encadrés par les enseignants pour les élèves des établissements scolaires (écoles, collèges, lycées) en France et à l'étranger. Ces voyages font partie du projet éducatif des équipes pédagogiques qui les organisent et sont en rapport avec les programmes et disciplines enseignés.

L'association qui exerce cette activité doit avoir une gestion désintéressée au sens des dispositions de l'article 261-7-1°d du code général des impôts, sous réserve de l'application du dispositif prévu par l'instruction du 15 septembre 1998.

Par ailleurs, l'association sera considérée comme concurrentielle s'il existe un organisme du secteur lucratif qui propose des voyages scolaires éducatifs.

Pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante.

Ainsi, s'agissant du « produit » proposé, deux conditions doivent en particulier être examinées :

• la capacité à organiser tout au long de l'année des voyages scolaires, qui font l'objet d'une demande d'autorisation préalable de sortie, et qui s'inscrivent dans le cadre du projet éducatif d'établissement à destination d'une ou plusieurs classes entières ;

• la fourniture d'une prestation complète et à la carte ne se limitant pas au transport, à l'hébergement et à la restauration. La prestation doit se caractériser par un contenu éducatif et culturel affirmé, en rapport avec les programmes scolaires et pouvant faire l'objet d'une exploitation pédagogique en aval et en amont du voyage.

Lorsque l'association respecte ces critères, à la différence des organismes du secteur lucratif auxquels elle est comparée, il est admis que le « produit » de l'association satisfait un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché de façon satisfaisante.

En ce qui concerne le public visé, l'association doit s'adresser aux équipes pédagogiques de l'ensemble des établissements scolaires publics, ou privés sous contrat avec l'Etat quelle que soit leur population scolaire.

Le produit proposé doit viser l'ensemble des élèves d'une même classe ou d'une même discipline. La participation d'une majorité des élèves de la classe est nécessaire.

Par ailleurs, la comparaison du prix doit se faire à un niveau d'analyse détaillé, étant observé que l'existence de prix identiques ou d'une moyenne de prix identiques ou voisins pour des voyages similaires n'est pas un indice de lucrativité s'il apparaît que cette tarification permet de pratiquer des prix moindres en faveur des jeunes issus de familles disposant de ressources modestes, lorsque le prix est payé directement par les participants.

Enfin, de façon générale, tant que l'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, soit directement au niveau local, soit indirectement au niveau national par l'intermédiaire des structures fédérales, il est admis que cette information ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale.

Les associations qui proposent des voyages scolaires éducatifs dans ces conditions ne sont pas soumises aux impôts commerciaux.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/84 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Centres d'accueil

Question :

L'activité d'hébergement de jeunes en centres d'accueil est-elle soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

Cette activité consiste à utiliser les internats des établissements publics scolaires pendant les vacances scolaires et de les mettre à disposition des groupes de jeunes en séjours de vacances.

L'association qui exerce cette activité doit avoir une gestion désintéressée au regard des dispositions de l'article 261-7-1°d du code général des impôts, sous réserve de l'application du dispositif posé par l'instruction du 15 septembre 1998.

Cela étant, l'activité consistant en l'hébergement de groupes de jeunes est une activité concurrentielle qui s'apprécie à un niveau national.

Toutefois, elle présente des caractéristiques très particulières qui conduisent normalement à conclure à sa non lucrativité.

Ainsi, le produit proposé permet l'utilisation des internats pendant les périodes de vacances scolaires, la gestion financière étant intégrée dans la comptabilité publique des établissements concernés.

La gestion est assurée par l'équipe administrative et technique de l'établissement.

Par ailleurs, ce type d'hébergement en internat doit être réservé à des organismes sociaux à la recherche de solutions d'hébergement très bon marché dans le cadre de l'organisation de séjours de vacances pour groupes de jeunes.

Les prix sont normalement très inférieurs à ceux proposés par des organismes du secteur concurrentiel.

Enfin, de façon générale, tant que l'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, soit directement au niveau local, soit indirectement au niveau national par l'intermédiaire des structures fédérales, il est admis que cette information ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale.

Exercée par une association dans ces conditions, l'activité d'hébergement des jeunes en centres d'accueil n'est pas soumise aux impôts commerciaux.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/85 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Organisation de séjours linguistiques par des associations.

Question :

L'activité d'organisation pendant les vacances scolaires de séjours linguistiques à l'étranger par des associations est-elle soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

Cette activité consiste à organiser des stages à l'étranger pendant les vacances scolaires afin de faciliter l'apprentissage des langues étrangères à destination des jeunes en âge scolaire.

L'association qui exerce cette activité doit avoir une gestion désintéressée au sens des dispositions de l'article 261-7-1° d du code général des impôts, sous réserve de l'application du dispositif prévu par l'instruction du 15 septembre 1998.

Par ailleurs, la présence d'organismes du secteur concurrentiel organisant des séjours linguistiques s'apprécie à un niveau national.

Ainsi, l'association organisant des séjours linguistiques est réputée concurrencer des organismes du secteur lucratif qui ont la même activité.

Cela étant, pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante.

Les séjours linguistiques se caractérisent par l'existence d'un projet pédagogique qui prend en compte le niveau des élèves et des programmes scolaires en vigueur ainsi que par la mise en oeuvre d'activités culturelles ou éducatives.

Ces caractéristiques étant communes à la plupart des séjours proposés, le produit n'est pas, sauf exception, un indice de différenciation.

S'agissant du public accueilli, la présence d'au moins deux tiers de jeunes issus de familles défavorisées, clients directs ou par l'intermédiaire de tiers institutionnels, peut constituer un critère de différenciation.

En outre, l'existence d'un différentiel de prix d'au moins 30 % avec le secteur concurrentiel permet de présumer que la condition relative au prix est remplie, étant observé que l'existence de certains prix identiques ou d'une moyenne de prix identiques ou voisins pour des séjours similaires n'est pas un indice de lucrativité s'il apparaît que cette tarification permet de pratiquer des prix moindres en faveur des jeunes issus de familles disposant de ressources modestes, lorsque le prix est payé directement par les participants.

Enfin, l'organisme doit se borner à réaliser des opérations d'information sur ses prestations.

En définitive, l'organisation de séjours linguistiques à l'étranger est en principe une activité lucrative, soumise aux impôts commerciaux sauf si les critères relatifs au public, au prix et à la publicité sont remplis simultanément.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/86 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Organisation de centres de vacances par des associations.

Question :

L'activité d'une association organisant des colonies de vacances et camps d'adolescents pendant les périodes scolaires est-elle soumise aux impôts commerciaux ?

Réponse :

Cette activité d'organisation de colonies de vacances et camps d'adolescents pendant les vacances scolaires est notamment régie par le décret du 29 janvier 1960 modifié qui impose des règles strictes notamment relatives aux conditions d'hébergement et d'encadrement.

L'association qui exerce cette activité doit présenter une gestion désintéressée au sens des dispositions de l'article 261-7-1° d du code général des impôts, sous réserve de l'application du dispositif prévu par l'instruction du 15 septembre 1998.

L'existence au niveau national d'un organisateur du secteur concurrentiel qui propose des séjours répondant aux critères exigés par la réglementation relative aux séjours de vacances pour enfants et adolescents permet de présumer l'existence d'une concurrence.

Cela étant, pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante.

Les conditions suivantes doivent en particulier être examinées :

• la capacité à organiser des séjours à destination de classes d'âge variées (maternelle, enfants, pré-adolescents, adolescents) et de populations de toute origine sociale ;

• l'existence d'un projet pédagogique de séjour qui donne à ce dernier un contenu éducatif et qui le différencie d'un séjour d'agrément ;

• l'agrément de la direction départementale de la jeunesse et des sports ;

• la conformité aux réglementations qui régissent les séjours pour mineurs tant en ce qui concerne l'encadrement que les structures d'accueil et les activités ;

• la possibilité d'accueillir en stage pratique des personnels d'encadrement (directeurs, animateurs) formés dans le cadre d'organisations habilitées nationalement.

Le contenu du séjour proposé par l'association se caractérise par la mise en oeuvre de moyens importants tant en personnels d'encadrement qu'en matériels.

Lorsque l'association respecte ces critères et que l'organisme du secteur lucratif auquel elle est comparée ne le fait pas, il est admis que le « produit » de l'association satisfait un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché de façon satisfaisante.

S'agissant du public visé, l'organisme doit s'adresser à tous les publics de jeunes mineurs sans discrimination sociale ou financière.

Les séjours doivent être au moins partiellement financés par des tiers (collectivités locales, organismes sociaux, comités d'entreprise) intéressés à ce que le plus grand nombre de jeunes puissent participer à ces activités.

Des mécanismes de prise en charge par les tiers ou une modulation financière en fonction des ressources des participants doivent être prévus afin que le plus grand nombre puisse participer à ces séjours.

Les jeunes aidés par des tiers institutionnels représentent la majorité.

En outre, l'existence de certains prix identiques ou d'une moyenne de prix identiques ou voisins pour des séjours similaires n'est pas un indice de lucrativité s'il apparaît que cette tarification permet de pratiquer des prix moindres en faveur des jeunes issus de familles disposant de ressources modestes, lorsque le

prix est payé directement par les participants.

Enfin, de façon générale, tant que l'association se borne à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, soit directement au niveau local, soit indirectement au niveau national par l'intermédiaire des structures fédérales, il est admis que cette information ne constitue pas un indice de lucrativité fiscale.

Les associations qui proposent des colonies et des camps d'adolescents dans ces conditions ne sont pas soumises aux impôts commerciaux.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/87 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Maisons des jeunes et de la culture

Question :

Quels sont les critères de non lucrativité des activités exercées par les maisons des jeunes et de la culture ?

Réponse :

Les maisons de jeunes et de la culture proposent des activités culturelles et sportives qui regroupent : les sports collectifs, les sports individuels, la pratique des arts martiaux, la création artistique, les ateliers d'expression culturelle, les activités de détentes physiques et mentales, les loisirs éducatifs, techniques, manuels et scientifiques et les pratiques amateurs d'artisanat.

Etape n° 1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée

Il n'existe aucun particularisme pour les associations qui exercent cette activité. La gestion doit être désintéressée sous réserve des dispositions de l'article 261-7-1°-d du code général des impôts et de l'application des mesures de tolérance précisées par l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998 complétée par l'instruction 4 H-1-99 du 16 février 1999.

Etape n° 2 : L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

L'association concurrence un organisme du secteur commercial dès lors qu'il existe un tel organisme proposant une activité similaire dans la même zone géographique d'attraction commerciale. Cette notion devra s'apprécier en fonction des publics. Ainsi, une association qui s'adresse essentiellement à des enfants ou des jeunes a une zone d'attraction commerciale moins étendue du fait de la moindre mobilité du public.

Dans les grandes villes, la zone géographique est la commune ou, celle-ci ainsi que les communes limitrophes pour les agglomérations urbaines la zone d'influence de la MJC, c'est-à-dire son quartier d'implantation.

Etape n° 3 : Conditions de l'appréciation de la " lucrativité " de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif.

Pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante (cf. infra). Afin de vérifier la réalisation de cette condition, il conviendra d'analyser les critères suivants, classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

1. Produit

En général, les produits ou prestations offerts sont couramment proposés par les organismes du secteur commercial.

Le produit ne pourra constituer un critère de différenciation que si des activités sont spécialement organisées à destination de publics dignes d'intérêt social (jeunes en difficulté, personnes du 3ème âge, chômeurs, personnes de condition modeste...) qui nécessitent des modalités spécifiques d'organisation de l'activité.

2. Public

Les associations peuvent proposer leurs activités à tous les types de public afin de favoriser le brassage social et les relations intergénérationnelles.

La présence d'au moins 50 % de publics dignes d'intérêt social peut néanmoins constituer un critère de différenciation.

3. Prix

L'existence d'un différentiel de prix d'au moins un tiers avec le secteur concurrentiel permet de présumer que la condition relative au prix est remplie dès lors qu'est également prévue une modulation des tarifs en fonction de la situation financière des bénéficiaires des activités proposées par la MJC.

4. Publicité

L'association doit se borner à réaliser des opérations d'information sur ses prestations.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/88 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Associations ayant pour activité la projection de films

Question :

Quel est le régime fiscal des associations ayant pour activité la projection de films ?

Réponse :

Il convient de distinguer selon que l'activité de projection de films s'exerce dans le cadre de la réglementation du cinéma non commercial ou du cinéma commercial.

Cinéma non commercial

Les associations qui fonctionnent conformément à la réglementation du cinéma non commercial ne sont pas lucratives.

En effet, leur programmation, l'organisation de débats, le nombre de séances offertes et les prix pratiqués les différencient du circuit commercial traditionnel.

Elles ne sont donc pas soumises aux impôts commerciaux au titre de cette activité.

Cinéma commercial-exploitants en salle fixe

A l'inverse, les associations exploitant en salle fixe qui exercent leur activité dans le cadre du cinéma commercial concurrencent des entreprises du secteur lucratif (à l'exception des salles dont l'isolement géographique a nécessité la reprise par le secteur associatif).

Elles exercent une activité lucrative au regard des principes rappelés par l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998. L'effort éventuellement effectué sur les prix n'est pas à lui seul suffisant pour considérer que l'activité est non lucrative.

Les associations placées dans cette situation sont donc soumises aux impôts commerciaux dans les conditions de droit commun.

Cinéma commercial-circuits itinérants

Il est admis que les associations sont non concurrentielles dès lors qu'elles projettent des films dans des lieux situés à 15 km au moins de salles de cinémas du secteur marchand.

Elles seront considérées comme concurrentielles et, a priori, lucratives lorsqu'elles interviennent dans des lieux situés à moins de 10 km d'une salle de cinéma commercial, sauf caractéristiques particulières (gratuité, public spécifique,...).

Dans les autres cas (rayon compris entre 10 et 15 km), l'analyse du caractère concurrentiel de l'activité s'appuiera sur l'avis émis par la Commission régionale d'études professionnelles prévu par le " modus vivendi " qui a matérialisé un accord entre les exploitants de cinéma commerciaux et le secteur associatif.

Sauf circonstances particulières (cf. ci-dessus), la concurrence entraînera la lucrativité compte tenu notamment de la nature du produit.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/89 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Comités des oeuvres sociales sous forme associative

Question :

Quels sont les critères d'appréciation de la non lucrativité des activités des Comités des oeuvres sociales et des services sociaux constitués sous forme associative ?

Réponse :

Les comités des oeuvres sociales (COS) sont aux collectivités locales et aux établissements publics ce que sont les services sociaux pour les services de l'Etat et les comités d'entreprise pour les entreprises.

L'activité de ces organismes consiste dans le versement de certaines prestations individuelles et d'aides remboursables et l'organisation d'activités sociales et culturelles.

A - Les prestations sociales individuelles et les aides remboursables

Il s'agit d'une aide financière individualisée versée aux agents de la collectivité. A travers cette activité, les COS jouent un rôle de redistribution des cotisations ou subventions versées par les collectivités membres du COS.

Cette activité qui n'est pas concurrentielle n'est pas lucrative.

B - Les activités sociales et culturelles

Il s'agit des prestations relatives aux voyages, spectacles, centres de vacances ...

1) Vente de voyages

Pour cette activité, l'association est un intermédiaire entre le client et le voyagiste, l'association n'organisant pas directement le voyage.

Cette activité est une activité d'entremise couramment réalisée par les entreprises du secteur concurrentiel.

Néanmoins, il pourra être considéré qu'elle n'est pas lucrative si elle satisfait les conditions suivantes :

- ne peuvent bénéficier de ces services que les salariés de la collectivité et leurs ayants droits. Les voyages peuvent être vendus à des tiers dès lors que ces derniers accompagnent un salarié ou un ayant droit ayant acheté le même voyage. En tout état de cause, la vente à des tiers ne saurait dépasser 10 % du montant total des ventes ;

- l'association ne doit pas faire de marge. Il pourra néanmoins être admis que l'association dégage une marge commerciale permettant exclusivement de financer ses coûts de fonctionnement qui, en tout état de cause, ne devra pas dépasser 20 % de l'écart entre le prix habituel de voyage et le prix dont bénéficie l'association [1].

Néanmoins, il pourra être toléré qu'à titre exceptionnel une marge plus élevée soit réalisée afin de financer une action sociale.

2) Billetterie

L'activité de vente de billets de spectacles et d'autres manifestations est une activité concurrentielle.

Néanmoins, il pourra être considéré qu'elle n'est pas lucrative si elle satisfait les conditions suivantes :

- ne peuvent bénéficier de ce service que les salariés de la collectivité et leurs ayants droits ;

- l'association ne doit pas faire de marge. Il pourra néanmoins être admis que l'association dégage une

marge commerciale permettant de financer ses coûts de fonctionnement qui en tout état de cause, ne devra pas dépasser 20 % de l'écart entre le prix de vente avant réduction du billet et le prix dont bénéfice l'association. Néanmoins, il pourra être toléré qu'à titre exceptionnel une marge plus élevée soit réalisée afin de financer une action sociale.

3) Centres de vacances

Il convient d'appliquer les critères généraux de la fiche relative aux associations de tourisme social établie en concertation avec l'Union nationale des associations de tourisme et de plein air (UNAT), étant cependant précisé que le public accueilli doit être représentatif de toutes les catégories de personnels de la collectivité, sans exclusion de lieux, ni de dates et pour des activités semblables.

---

1 Ainsi, pour un voyage vendu au prix de 110 dans le public et au prix de 100 à l'association, la marge ne saurait excéder 20 % de 10, soit 2.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/91 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Fédérations sportives et associations locales

Question :

Sous quelles conditions les fédérations sportives peuvent-elles être considérées comme non lucratives ?

Réponse :

Les fédérations sportives font participer à leur fonctionnement des sociétés commerciales ayant pour objet la pratique d'activités sportives. Des représentants de ces sociétés sont fréquemment membres du conseil d'administration.

Il est admis que la présence de représentants de sociétés commerciales à objet sportif n'est pas à elle seule susceptible de remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion des fédérations si cette participation n'a pas pour but principal de fournir des débouchés aux sociétés ou de permettre aux fédérations d'exercer une activité complémentaire de ces dernières. Les représentants des sociétés commerciales ne doivent disposer que d'une voix consultative.

Les missions principales des fédérations ne sont pas exercées dans un cadre concurrentiel et présentent donc un caractère non lucratif.

Dès lors, les cotisations versées, tant par les membres personnes physiques que par les associations locales membres des fédérations, n'ont pas à être soumises aux impôts commerciaux.

Il en va de même des subventions globales reçues du ministère de la jeunesse et des sports ainsi que de la vente de produits spécifiques : guides techniques à l'usage des enseignants, revue destinée aux membres, badges délivrés aux pratiquants.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 261-7-1°-c du CGI, les six premières manifestations de soutien (à savoir les manifestations autres que les manifestations sportives, objet même de l'association) organisées dans l'année à leur profit exclusif ne sont pas soumises aux impôts commerciaux.

Les fédérations peuvent éventuellement bénéficier de la franchise d'impôts commerciaux de 60 000 € pour les recettes lucratives accessoires encaissées au cours de l'année civile (article 206-1 bis du CGI).

En revanche, les activités ne relevant pas des missions principales des fédérations sont, en règle générale, lucratives et donc soumises aux impôts commerciaux (publicité et parrainage, cession des droits de retransmission des manifestations sportives et ventes d'articles de sport).

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les recettes tirées de ces activités sont imposées, sauf exonérations spécifiques. Tel est le cas des droits d'entrée aux manifestations sportives soumis à l'impôt sur les spectacles et corrélativement exonérés de TVA.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, le fait d'isoler les activités lucratives au sein d'un secteur particulier ou dans une filiale commerciale, sans que la fédération soit directement intéressée aux résultats de cette dernière autrement qu'à travers la remontée des dividendes, permettra de ne pas remettre en cause le caractère non lucratif de la fédération concernée. Il est admis que la fédération (ou l'association affiliée organisatrice) comprenne dans le secteur lucratif " publicité et parrainage " l'ensemble des coûts (ainsi que les autres produits, le cas échéant) afférents à l'événement sportif de l'opération de parrainage ou de publicité.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2005/92 (OSBL) Date de publication : 07/09/2005

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Fédérations sportives et associations locales

Question :

Quelles sont les modalités de détermination de la non lucrativité des associations sportives locales au regard des dispositifs alternatifs d'exonération d'impôts commerciaux prévus par le b et le a de l'article 261-7-1° du CGI ?

Réponse :

L'instruction fiscale du 15 septembre 1998 (BOI 4-H-5-98) conduit à examiner la situation des associations sportives locales prioritairement au regard des critères de non-lucrativité communs aux trois impôts commerciaux (article 261-7-1°-b du CGI, l'exonération du a de l'article précité revêtant un caractère subsidiaire).

1) L'exonération de l'article 261-7-1°-b du CGI

De nombreuses associations offrent la possibilité de pratiquer des sports non proposés par des sociétés commerciales. En l'absence de concurrence, elles n'ont pas à être soumises aux impôts commerciaux au titre des cours et des locations de matériel effectués au profit des pratiquants.

D'autres associations permettent de pratiquer des sports qui sont également proposés par des entreprises commerciales, mais dans des conditions différentes (notamment quant au produit et à la publicité). Présentant une utilité sociale, elles peuvent également être exonérées d'impôts commerciaux au titre de leur activité principale.

Ces organismes bénéficient de la franchise d'impôts commerciaux de 60 000 € au titre de leurs recettes lucratives accessoires.

2) L'exonération de l'article 261-7-1°-a du CGI

Certains sports (golf, tennis, parachutisme) peuvent être pratiqués dans le cadre de sociétés commerciales qui exercent leur activité selon des modalités qui diffèrent peu de celles des associations.

Les associations sportives concernées ne peuvent alors être considérées comme non lucratives et être exonérées sur le fondement du b de l'article précité mais peuvent, en règle générale, être exonérées sur le fondement du a du même article, pour les services à caractère sportif rendus aux seuls membres.

Cette exonération suppose que leur gestion soit désintéressée et qu'elles s'abstiennent de recourir à toute publicité dès lors que l'exonération est réservée aux services rendus aux membres (une simple information du public n'est toutefois pas de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération).

Dans ce cas, l'exonération de TVA est liée à une exonération d'impôt sur les sociétés (article 207-1-5° bis du CGI). En revanche, aucune exonération de taxe professionnelle n'est liée à ces exonérations.

Par ailleurs, il est admis de faire bénéficier des dispositions de l'article 261-7-1°-a du CGI les services rendus occasionnellement à des personnes non membres du club mais licenciées de la fédération. En effet, les sportifs, membres licenciés d'une association, exercent fréquemment leur sport dans d'autres associations que celle dont ils sont membres (pratique sur le lieu de vacances, compétitions organisées par d'autres associations ...).

Enfin, les associations exonérées sur le fondement du a de l'article 261-7-1° ne bénéficient pas de la franchise d'impôts commerciaux de 60 000 € mais elles bénéficient d'une exonération des ventes consenties à leurs membres dans la limite de 10 % de leurs recettes totales.

3) Précisions communes aux associations relevant du a ou du b de l'article 261-7-1°

Les recettes des six premières manifestations de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif sont

exonérées de TVA sur la base du c du même article.

Les droits d'entrée aux manifestations sportives sont soumis à l'impôt sur les spectacles et, corrélativement, exonérés de TVA.

Par ailleurs, ces manifestations sportives peuvent bénéficier de la réglementation relative au mécénat permettant notamment de ne pas considérer comme commerciaux les versements faits par des entreprises qui se limitent à s'associer aux opérations en cause par le biais d'une simple « signature » (bulletins officiels des impôts 4 C-2-00 du 5 mai 2000, 4 H-6-01 du 24 décembre 2001 § 14 et suivants, 4 C-5-04 du 13 juillet 2004).

Enfin, la mise à disposition de locaux ou d'installations sportives à des enseignants qui peuvent ainsi développer leur clientèle privée relève de la gestion patrimoniale des associations. Les revenus fonciers perçus à ce titre sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 24 % conformément au 5 de l'article 206 du CGI.

Ces opérations sont, en revanche, soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, cette activité doit conserver un caractère accessoire, sous peine de remettre en cause le bénéfice des exonérations précédemment mentionnées.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2006/15 (FP et OSBL) Date de publication : 07/02/2006

- 5. Fiscalité personnelle
  - 5 L. Taxes diverses
    - 5 L 1. Taxes sur les salaires
- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Situation des associations de remplacement d'agriculteurs au regard de la taxe sur les salaires.

Question :

Un service départemental de remplacement d'agriculteurs, constitué sous forme d'association loi 1901, demande s'il peut bénéficier d'une extension de l'exonération de taxe sur les salaires dont bénéficient les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA).

Réponse :

Selon les dispositions de l'article 53 bis de l'annexe III au code général des impôts, les organismes corporatifs, mutualistes et professionnels agricoles doivent acquitter la taxe sur les salaires mentionnée à l'article 231 du code déjà cité, à l'exception des sociétés coopératives de culture en commun et des sociétés coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole (CUMA), qui ne sont soumises à la taxe qu'à raison des rémunérations versées aux salariés occupés dans leurs services administratifs et leurs ateliers de réparation.

Conformément à ce principe, un service départemental de remplacement d'agriculteurs constitué sous forme d'association loi 1901 et exonéré de TVA, est redevable de la taxe sur les salaires.

Une extension de l'exonération dont bénéficient les CUMA aux associations d'agriculteurs de remplacement n'est pas envisageable car elle remettrait en cause le principe selon lequel toutes les entreprises et associations qui ne sont pas redevables de la TVA entrent dans le champ d'application de la taxe sur les salaires.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

RES N°2008/25 (ASSOC) Date de publication : 04/11/2008

- 15. Organismes sans but lucratif
  - 15 A. Associations

Critères de lucrativité des associations de création artistique.

Question :

Dans quels cas les activités des associations de création artistique sont-elles exonérées des impôts commerciaux ?

Réponse :

Les associations de création artistique produisent et créent des oeuvres qui peuvent réunir plusieurs artistes dans des disciplines telles que les arts plastiques, les arts de la rue, du cirque, de la danse, de la musique, du théâtre.

Les associations de création artistique ont un rôle d'animation de la vie sociale et culturelle.

Elles atteignent ces buts par la production d'oeuvres, de spectacles, par l'organisation de manifestations artistiques, par la diffusion des oeuvres produites, par des actions de formations, par l'encadrement de pratiques amateurs, etc...

Les associations de création artistique peuvent être exonérées des impôts commerciaux sous les conditions suivantes.

1) Etape n°1 : L'association doit être gérée de façon désintéressée

Sous réserve de l'application des mesures de tolérance précisées par l'instruction 4 H-5-06, la gestion doit être désintéressée. Les dirigeants, de droit ou de fait, doivent exercer leurs fonctions à titre bénévole.

Le recours à un directeur salarié, qui peut participer à titre consultatif au conseil d'administration, n'est pas de nature à remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme dès lors que le conseil d'administration détient un pouvoir de nomination et de révocation du directeur et en fixe la rémunération.

Néanmoins, en raison de la spécificité de l'activité artistique, il est admis que le directeur dispose d'une grande liberté pour la gestion de l'organisme, notamment en matière d'orientation artistique, sans que la gestion désintéressée soit remise en cause.

Inversement, lorsque le directeur, membre ou non du conseil d'administration, se substitue à lui pour la définition des orientations majeures de l'activité de l'organisme, sans contrôle effectif de ce conseil, ou fixe lui même sa propre rémunération, il sera considéré comme dirigeant de fait entraînant par là même la gestion intéressée de l'organisme.

2) Etape n°2 : L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

La spécificité des associations de création artistique est la production d'oeuvres originales, expérimentales ou innovantes dans le cadre d'un projet culturel et artistique global clairement affiché. Ces associations qui sont des compagnies, des troupes, des collectifs ou des groupements réunis autour d'artistes ont pour objet le développement de performances artistiques qui n'ont en général pas vocation à être exploitées commercialement. Elles sont donc en principe non concurrentielles.

Néanmoins, si ces associations exerçaient leurs activités en concurrence avec des entreprises du secteur concurrentiel, il conviendrait d'étudier les critères dit des « 4 P ».

3) Etape n°3 : Conditions de l'appréciation de la " lucrativité " de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif.

Afin de vérifier qu'une association réalise une activité non-lucrative bien qu'elle soit en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif, il convient d'analyser le produit offert, le public visé, le prix pratiqué et les méthodes commerciales mises en oeuvre, étant précisé que le fait que des participants soient rémunérés pour leurs prestations ne doit pas conduire à éluder l'étude des différents critères de non-lucrativité sous réserve, bien entendu, du respect de l'étape n° 1. Ces critères qui constituent un faisceau d'indices sont classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

a) Produit :

Une association pourra notamment se distinguer d'une entreprise commerciale dès lors qu'elle :

- propose des créations artistiques, c'est-à-dire des oeuvres dont la caractéristique artistique est d'être innovante ou expérimentale et de connaître une faible notoriété. Dans tous les cas, les oeuvres proposées ne s'inscrivent pas dans une exploitation de type commercial (réseaux de grande diffusion organisée et exploitation médiatique) ;

- propose des créations d'artistes amateurs ou professionnels sans moyens financiers et dont la notoriété ou le projet artistique est à établir. Ces artistes trouvent souvent au sein de ces associations l'occasion unique de produire et de diffuser leurs oeuvres ;

- développe et organise autour de la production artistique un projet éducatif et d'action culturelle clairement identifié en direction de populations spécifiques issues des quartiers défavorisés ou de zones rurales sous-équipées et mal pourvues en offre culturelle et artistique ;

- fonctionne grâce à la participation active de bénévoles dans la production et la valorisation des créations artistiques.

b) Public :

Les créations artistiques proposées peuvent s'adresser à tout type de public de manière indifférenciée. Néanmoins, les actions que les associations peuvent mener auprès de publics défavorisés issus de quartiers ou de zones rurales sous-équipés et mal pourvus en offre culturelle et artistique, en leur permettant d'assister aux spectacles et aux animations proposées et/ou de participer à l'organisation même des activités permettent de considérer que ce critère est rempli.

c) Prix :

Lorsque la prestation artistique ou l'oeuvre est acquise par une collectivité (collectivités locales, entreprises) le critère relatif au prix ne peut être considéré comme un critère de différenciation.

Lorsque le public participe au financement de la prestation artistique (notamment lors de spectacles), les prix proposés doivent être dans tous les cas inférieurs d'au moins un tiers au prix proposé par les organismes du secteur concurrentiel et peuvent être modulés en fonction de la situation des spectateurs.

d) Publicité :

Les associations peuvent proposer des opérations d'informations (plaquettes de présentations, publipostages, affiches, site internet, etc...), notamment pour informer les personnes auxquelles s'adressent les créations qu'elles réalisent, sans que soit remise en cause leur non-lucrativité à condition que les moyens mis en oeuvre ne puissent s'assimiler à de la publicité par l'importance et le coût de la campagne de communication.

Nota : compte tenu des contraintes fixées aux collectivités par l'application du code des marchés publics, ces activités font parfois l'objet d'un appel d'offres public donnant lieu à la conclusion d'un marché. Cet état de fait ne permet de conclure à l'existence d'une concurrence réelle que si des entreprises commerciales participent à ces appels d'offre de manière habituelle.

Il est précisé à titre d'exemple que la situation fiscale des centres nationaux de création musicale doit être appréciée au regard des principes ci-dessus dégagés.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique